

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
Setor de Ciências Sociais Aplicadas  
PPG - Mestrado em Contabilidade

**LEILA LUCIA ARRUDA**

**FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR: UM  
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS WWF BRASIL E ITÁLIA**

**CURITIBA  
2012**

**LEILA LUCIA ARRUDA**

**FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR: UM  
ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS WWF BRASIL E ITÁLIA**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da UFPR, como requisito parcial de avaliação para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

**Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dra. Simone Bernardes Voese**

**CURITIBA  
2012**

**"FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL NO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE AS WWF BRASIL E ITÁLIA"**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.



**PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO**  
**COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE**

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:



**PROF.ª DR.ª SIMONE BERNARDES VOESE**  
**PRESIDENTE**



**PROF.ª DR.ª MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO**  
**MEMBRO**



**PROF. DR. FRANCISCO GIOVANI DAVID VIEIRA**  
**MEMBRO**

## **Dedico...**

À minha amada família, por todos os momentos que vivemos juntos e por aqueles em que entenderam a minha ausência; vocês são o significado da minha existência.

Ao meu grande amor, marido, amigo e companheiro, Celso, que nos momentos de dificuldades esteve sempre me incentivando, não permitindo que eu desistisse.

À minha mãe, Marília, e minhas irmãs, Celia e Maria Celestina.

Às minhas filhas, Luciane e Karla, aos meus filhos, Celso e Guilherme, meu genro, Maxiliano, e minhas noras, Carolina e Maria Carolina.

E à parte mais doce da minha vida, meus netos, Henrique, Gabriehl e Vitor.

“*In memoriam*”, aos meus pais, Benvindo Maciel Arruda e José Arruda Santos, e a meu neto Fernando Luiz, que, apesar da pouca convivência, ensinaram-me a perceber o dom precioso do saber e o valor da vida.

## AGRADECIMENTOS

A DEUS, pela vida, fé, amor e esperança.

Aos meus amigos e amados filhos Karla e Guilherme, que, muito além de filhos, foram fiéis escudeiros neste desafio, pelas horas em que passamos juntos discutindo, revendo resultados; seus questionamentos foram muito importantes.

À minha orientadora e amiga Prof<sup>a</sup>. Dra. Simone Bernardes Voese, que me aceitou e acreditou que o sonho era possível, pelas suas horas de dedicação e apoio. Agora apenas a relação de amizade.

À Prof<sup>a</sup> Márcia Espejo e ao Prof. Francisco Giovanni, membros da banca. Com certeza, seus comentários e sugestões foram essenciais na melhoria do trabalho.

À Universidade Federal do Paraná e ao Programa de Mestrado em Contabilidade, em particular aos Professores Dr. Lauro Brito de Almeida e Dra. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, e aos demais professores do mestrado, que, com dedicação, nos orientam num programa de excelência.

Aos professores da Universidade Positivo pelo excelente acolhimento na disciplina de Métodos Qualitativos.

Aos amigos do mestrado da turma de 2010, Anderson, Claudinei, Flávio, Jocelino, Marcelinho e Marcelão, Nilson, Raquel, Ricardo, Simone e Sonia, e demais colegas de outras turmas, pelas horas de estudos e convivência harmoniosa.

Aos amigos da Rede Paranaense de Metrologia e Ensaio, em especial ao Celso e Emanuel, pela liberação para cursar o Mestrado, à Iramar, Luciana e Letícia, minha valiosa equipe.

Aos amigos Italianos, Stephano e Aline Banti, Federica Penna e aos professores Laura Piazzetta e Natan Szuster. Vocês foram o principal elo na relação com as WWF's, permitindo que o sonho desta pesquisa se concretizasse.

Ao Prof. Valério Melandri, da Universidade de Bologna, Campus Forlì, e Presidente do *Philanthropy Centro Studi* pela receptividade recebida. Com certeza, em outra oportunidade, os resultados obtidos na entrevista serão divulgados.

Às WWF Brasil e Itália, que autorizaram a divulgação dos resultados, em especial, Sra. Erika Valeska e Sr. Ennio Merlini, pela boa acolhida e paciência por ocasião da entrevista.

E a todos que de alguma forma contribuíram para esta pesquisa.

## RESUMO

Com a incapacidade do Estado de atender os problemas sociais, os direitos universais ficam fragilizados, propiciando condições sociais, econômicas e políticas para que a sociedade civil, por meio das entidades do Terceiro Setor, minimizem tais problemas, tornando-se assim um Estado norteador e fiscalizador. Essas entidades são organizações sem fins lucrativos e não governamentais, que, para realizar suas atividades, movimentam valores significativos, todavia é importante evidenciar que as instituições apresentam certa dificuldade na captação de recursos, acarretando problemas financeiros. Mesmo com o acesso às ferramentas de contabilidade gerencial, essas instituições não conseguem fazer de forma adequada a gestão, obtendo o máximo de eficiência e eficácia. Nesse contexto, o objetivo desta dissertação consiste em identificar as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial usadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália. O tema proposto à discussão tem importância a partir de alguns aspectos a serem considerados, pois se fundamenta pela conotação social e acadêmica. Procurou-se identificar e analisar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália, evidenciando-se as similaridades existentes. A pesquisa tem relevância para o meio acadêmico devido à escassez de pesquisas em Contabilidade sob o tema Terceiro Setor. Este estudo está sob a égide da teoria institucional. Com relação à abordagem do problema, classifica-se como qualitativa e, quanto à tipologia, classifica-se como estudo de caso. Inicialmente foram selecionados artigos da área, de países como Reino Unido, Brasil, China e Espanha e, a partir de sua análise, foram selecionadas as ferramentas de contabilidade gerencial usadas, elaborando-se assim um roteiro de pesquisa, excluindo-se as aplicadas exclusivamente para as indústrias. Os achados da pesquisa evidenciam que as organizações do Terceiro Setor utilizam ferramentas de contabilidade gerencial tanto no Brasil quanto na Itália, e, dentre as similaridades existentes, identifica-se o orçamento, uma ferramenta utilizada nas duas instituições. No entanto, existem divergências, posto que a WWF Itália apenas cumpre com as exigências de apresentar o orçamento para WWF Internacional, enquanto que a WWF Brasil adota essa técnica buscando atingir maior detalhamento das informações gerenciais. No tocante à tecnologia da informação, constatou-se que as duas instituições fazem uso. Porém, outra diferença observada é que, na WWF Brasil, existe implantado um sistema integrado que auxilia a gestão, o CRM, *Customer Relationship Management*, desde 2005. Já, na WWF Itália, não foi verificado nenhum sistema de gerenciamento integrado. Os pressupostos de que existem ferramentas de contabilidade gerencial aplicadas ao Terceiro Setor e de que existem ferramentas similares nas instituições pesquisadas do Brasil e da Itália foram confirmados mediante a análise de conteúdo, a análise de discurso e a análise documental.

Palavras-chave: Terceiro Setor; Ferramentas de Contabilidade Gerencial; Custos; Comparação Brasil e Itália.

## **ABSTRACT**

With the inability of the State to serve the social problems, the universal rights are frailer providing social, economic and political conditions for which the civil society would minimize such problems, thus becoming a guiding and controlling state. These entities are nonprofit and nongovernmental organizations that for carry out his activities, significant values move, however is important show up that the institutions present certain difficulty in the collection of resources, causing financial problems. Even with the access to the tools of management accounting, these institutions don't can do right the management, aiming at obtain the maximum efficiency and efficacy. In this context, the objective of this dissertation is to identify the similarities between managerial accounting tools used by organizations of the Third Sector in Brazil and Italy. The proposed topic for discussion has importance from some aspects to be considered, the connotation is based on social and academic, as we sought to identify and analyze management accounting tools used by Third Sector organizations in Brazil and Italy, showing the similarities exist. The research has relevance to the academic community, due to lack of research on the topic in Accounting Third Sector. This study is under the auspices of the institutional theory, with the approach of the problem, it is classified as qualitative, and on the typology classifies as a case study. Initially were selected articles of the area, of countries as United Kingdom, Brazil, China and Spain, and from analysis of these was selected the tools of managerial accounting aimed, elaborating like this a script of research, excluding those applied exclusively for the industries. They were initially selected articles from the area, from countries such as United Kingdom, Brazil, China and Spain, and from the analysis and selection of these tools mentioned, developed a roadmap of research, excluding the applied exclusively to the industries. The research findings show that the third sector organizations use tools of managerial accounting, both in Brazil and in Italy and among the similarities existing, identifies that the budget is a tool used in the two institutions. However, there are differences, since a WWF Italy only meets the demands of presenting the budget for WWF International, while the WWF Brazil, adopts this technique seeking to attain more detailed management information. Regarding the use of information technology, it was found that the two institutions make use. However, another difference is that in WWF Brazil there is deployed an integrated system that assists the management, CRM, Customer Relationship Management, since 2005. However, in WWF Italy there was no integrated management system. The assumptions that management accounting tools applied to the Third Sector, and that there are similar tools in research institutions in Brazil and Italy, were confirmed by content analysis, discourse analysis and document analysis.

Key-words: Third sector; Tools of Management Accounting; Costs; Comparison Brazil and Italy.

## Lista de Quadros

Quadro 1:	Classificação da pesquisa.....	57
Quadro 2:	Detalhamento das variáveis em estudo.....	61
Quadro 3:	Procedimentos de coleta de dados.....	68
Quadro 4:	Procedimentos de análise.....	73
Quadro 5:	Similariedades nas técnicas de custeio.....	107
Quadro 6:	Similariedades técnicas de orçamento.....	108
Quadro 7:	Similariedades avaliação de desempenho.....	109
Quadro 8:	Similariedades tecnológica da informação.....	110
Quadro 9:	Similariedades contabilidade gerencial estratégica.....	111



## **Lista de Figuras**

Figura 1.	Divisão da sociedade atual.....	36
Figura 2.	Desenho da pesquisa.....	55
Figura 3.	Desenvolvimento de uma análise de conteúdo.....	71
Figura 4	Análise do discurso.....	75
Figura 5.	Resultado da análise do discurso.....	106

## **Lista de Siglas e Abreviaturas**

ABC - Custeio Baseado em Atividade

ABM- *Activity-based Management*

BSC - *Balanced Scorecard*

CNSS - Conselho Nacional do Serviço Social

EVA - *Economic Value Added*

FCD - Fluxo de caixa descontado

GECON - Gestão Econômica

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IDH - Índice de desenvolvimento humano

IPAD - Instituição Pública de Assistência e Beneficência Pública e Privada

JIT - *Just-in-time*

LBA - Legião Brasileira de Assistência

NBC - T - Norma Brasileira de Contabilidade

ONG - Organização Não Governamental

OSCIPS - Organizações Sociais de Interesses Públicos

ONU - Organização das Nações Unidas

ONLUS - Organização Não lucrativa de Utilidade Social

OS - Organizações Sociais

PDRAE - Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado

PIB - Produto Interno Bruto

ROI - Retorno sobre Investimento

VBM - Value Based Management - Gestão Baseada em valor

WWF - World Wildlife Fund -Fundo Mundial para a Natureza

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1 Problema de Pesquisa .....	18
1.2 Objetivos da Pesquisa.....	19
1.3 Justificativa.....	20
1.4 Delimitação do Estudo .....	22
1.5 Estrutura da dissertação .....	22
<b>2. FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL .....</b>	<b>23</b>
2.1 Ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais .....	24
2.2 Ferramentas de contabilidade gerencial modernas .....	28
<b>3. TERCEIRO SETOR .....</b>	<b>33</b>
3.1 Conceitos Terceiro Setor.....	35
3.2 Características do Terceiro Setor.....	39
3.3 Classificação no Brasil do Terceiro Setor.....	41
3.4 Regulamentação no Brasil do Terceiro Setor.....	44
3.5 Classificação na Itália do Terceiro Setor .....	47
3.6 Regulamentação na Itália do Terceiro Setor .....	49
<b>4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....</b>	<b>52</b>
4.1 Teoria de Base .....	52
4.2 Desenho da pesquisa.....	55
4.3 Estratégias de Planejamento da Pesquisa.....	56
4.4 Constructos e Categorias.....	59
4.5 Protocolo de Estudo de Caso.....	62
4.5.1 Procedimento de coleta de dados .....	62
4.5.2 Roteiro e questões do estudo de caso .....	64
4.6 Procedimento para Tratamento dos dados .....	68
4.6.1 Análise Documental .....	69
4.6.2 Análise de Conteúdo .....	70
4.6.3 Análise do Discurso.....	73
<b>5. ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>76</b>
5.1 Caracterização do perfil dos casos estudados.....	76
5.1.1 WWF Internacional.....	76
5.1.2 WWF Itália.....	79

5.1.2.1	História.....	80
5.1.2.2	Gestão da Instituição .....	81
5.1.2.3	Ferramentas de Contabilidade Gerencial na Itália .....	85
5.1.3	WWF-Brasil.....	92
5.1.3.1	História.....	92
5.1.3.2	Gestão da Instituição .....	95
5.1.3.3	Ferramentas de Contabilidade Gerencial da WWF-Brasil.....	98
5.2	Similaridades das Ferramentas de Contabilidade Gerencial.....	106
<b>6.</b>	<b>Considerações Finais .....</b>	<b>113</b>
6.1	Conclusão .....	113
6.2	Limitações da Pesquisa.....	117
6.3	Sugestões para pesquisas futuras .....	117
<b>7.</b>	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>118</b>
	<b>APÊNDICES .....</b>	<b>133</b>
	<b>ANEXOS .....</b>	<b>141</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Atualmente, no século XXI, muitos acontecimentos na sociedade civil decorrem das ações do Terceiro Setor, ou seja, de Organizações Sem Fins Lucrativos e Não Governamentais. Essas organizações têm como características a participação voluntária, autônoma e privada, organizada em torno de objetivos coletivos ou de interesse público. Nesse contexto, a instituição WWF - Fundo Mundial para a Natureza - tem como missão a guarda e a preservação do meio ambiente, de modo a assegurar a sustentabilidade dos recursos naturais. Esse é um dos casos em que o Terceiro Setor opera em prol da sociedade.

O Terceiro Setor, para Fernandes (1994), é um conjunto de organizações e iniciativas privadas que visam à produção de bens e serviços públicos. Complementam Costa, Penalva, Leite (2004) que esse setor é formado pelas organizações do segundo setor, portanto, as instituições privadas, mas que apresentam como escopo atividades públicas cujo objetivo consiste em diminuir as dificuldades e minimizar os problemas sociais. Essencial ressaltar que o Terceiro Setor está intrinsecamente ligado aos demais setores, logo ao Estado (1º Setor) e ao Mercado (2º Setor). O Terceiro Setor deriva do Primeiro Setor a finalidade, ou seja, visa ao benefício coletivo e tem a natureza privada do Segundo Setor, todavia não objetiva o lucro.

O Terceiro Setor está ocupando uma posição de destaque devido ao seu crescimento e sua importância (FERNANDES, 1994; DRUCKER, 1997; FALCONER, 1999; SANTOS, 2005). Sobre a atuação do Terceiro Setor, Silva (2010) ressalta que, nos anos 80, existiam por volta de 44 mil organizações atuando no Brasil. Destaca-se, no entanto, que, no ano de 2005, esse número subiu para 338 mil organizações, o que caracterizou um crescimento de 623%.

Tal crescimento se justifica pela necessidade de atendimento à sociedade e também em função de se caracterizar como instrumento de poder, ao se organizar em cooperativas, associações, fundações, entre outras, e assim conseguir manter relações políticas e de parcerias entre governo e sociedade.

Na economia brasileira, o Terceiro Setor destaca-se pela movimentação de recursos. No ano de 1995, esse setor gastou em despesas operacionais cerca de R\$ 10,9 bilhões, o que corresponde a 1,5% do Produto Interno Bruto - PIB - daquele ano. E ainda constata-se que uma parcela significativa dos recursos (61,1%) foi gerada pelas próprias entidades. Nesse contexto, o Governo contribuiu com 12,8% e os doadores privados, com os restantes 26,1%, computados as doações em moeda e bens de pessoas físicas e jurídicas e o valor do trabalho voluntário (SZAIZI, 2006).

No Brasil, de acordo com o IBGE (2005), foram identificadas trezentas e trinta e oito mil (338.000) fundações privadas e associações sem fins lucrativos. Os resultados apontam para o tempo médio de existência dessas instituições como sendo 12,3 anos. Além disso, também empregavam 1,7 milhão de pessoas em todo país com salários médios de 3,8 salários mínimos por mês.

De acordo com Souza (2004, p. 16), o Terceiro Setor é considerado “fenômeno que se espraia no contexto mundial e adquire dimensões impressionantes”. Portanto, é relevante perceber a realidade existente, considerando-se a evolução desse fenômeno social. Isso, sobretudo, é verificado diante da comparação com relação ao Produto Interno Bruto brasileiro (PIB), pois “se fosse considerado um país, o Terceiro Setor seria a oitava economia do mundo. Com a movimentação de um PIB anual de aproximadamente US\$ 1,3 trilhão” (CUNHA; CABRAL, 2009, p. 364).

No tocante a recursos financeiros, Domingos (2007) esclarece que foram repassados no Brasil pelo Governo Federal, em 2006, às Organizações Não Governamentais e Organizações Sociais de Interesses Públicos - OSCIPS - cerca de R\$ 3 bilhões, o que corresponde a 1,29% do PIB nacional do ano. Todavia, em 2011, verificou-se a suspensão temporária de 2.670 convênios que totalizam 2,3 bilhões de reais. Essa quantia, no entanto, representa apenas 17% do total de transferências voluntárias previstas para o ano (GONÇALVES, 2011).

No panorama social de outros países, o Terceiro Setor também se destaca, haja vista a Itália, na qual existem 200.000 (duzentas mil) instituições sem fins lucrativos, podendo ser subdivididas em 50 grandes grupos, com características distintas. Dentro desses grupos, encontram-se 132.000 (cento e trinta e dois mil) organizações, enquadradas como associações e promoção social – cultura, esporte,

recreação e atividade política. As associações reconhecidas em número de 61.313 e representam 27,7% do total do contexto das instituições sem fins lucrativos (MELANDRI, 2010).

Importante ressaltar que o aumento do Terceiro Setor no âmbito mundial ocorreu como consequência dos fatos sociais. Entre eles, destacam-se as Revoluções evidenciando os direitos humanos, a economia e o pensamento social. Outro momento histórico foram as guerras, que também modificaram a paisagem social. Os Estados Unidos da América, segundo Marmelstein (2009), tornaram-se a principal potência do mundo ocidental desde o fim da Primeira Guerra Mundial. Contudo, em 1929, aconteceu a maior crise da história do liberalismo econômico, a Grande Depressão, resultando num programa conhecido como *New Deal*, ou seja, a maior intervenção do Estado na economia e no investimento público em políticas sociais.

Isso resultou numa crise estatal, que, segundo Montañó (2005), decorre da necessidade de socorro às empresas privadas com fundos públicos. É nesse panorama que aparece o neoliberalismo, um modelo econômico que representa uma estratégia de reestruturação do capital, face à crise e que tem como objetivo a (contra) reforma social. Assim, o mercado passa a ter uma lógica de concorrência que está articulada com o projeto de liberar, desimpedir e desregulamentar a acumulação do capital.

Nesse período, tem-se no Estado Social o dever de promover os direitos humanos reconhecidos e positivados na esfera constitucional de cada país, o que faz surgir, em todo o Ocidente, constituições de cunho social, entre elas a Constituição Italiana, que passa a vigorar em 1948 e a Constituição Brasileira de 1988. No que se refere à última, Marmelstein (2009) ressalta que, embora não seja nítido, o modelo dessa carta se aproxima da ideia de bem-estar social, que incorpora aspectos da economia de mercado – sistema capitalista, sem excluir o papel do Estado no custeio social.

Os direitos humanos nessas constituições estão assegurados em vários momentos, sendo que, na Constituição Brasileira de 1988, já pode ser encontrado no preâmbulo “a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”

(BRASIL, 1988). E, na Constituição Italiana de 1947, os direitos são reconhecidos e garantidos individualmente ou em grupos, como consta no artigo 3º, “exige o cumprimento dos deveres obrigatórios de solidariedade política, desenvolvimento econômico e social” (ITÁLIA, 1947). Importante vislumbrar o momento histórico da concepção dessas constituições, posto que a constituição italiana é consequência de movimentos sociais de repulsa ao totalitarismo existente no país e, comparativamente, a constituição brasileira tem como elemento de repúdio a ditadura militar imposta por um golpe de estado.

Esses direitos constitucionais, no Brasil, têm como titulares, conforme Sarlet (2009), toda e qualquer pessoa residente no País, seja ela brasileira ou estrangeira, podendo existir distinções entre os nacionais e os estrangeiros. Os direitos dos cidadãos mencionados pela constituição são executados por meio de serviços públicos, exercidos pelo Poder Público, ou por empresas privadas, mediante concessão ou permissão. Para Di Pietro (2000), o serviço público consiste em toda atividade que o Estado exerce para cumprir seus fins, ou seja, para atender a coletividade ou desempenhar sua manutenção. Essa atividade pode ser exercida de forma direta (pelo Estado), ou de forma indireta, na concessão ou permissão.

Os serviços sociais estão no rol daqueles exercidos pelo Estado e podem ser considerados aqueles que exigem do Poder Público uma atuação efetiva na implementação da igualdade social aos desiguais (TAVARES, 2010). Na tentativa, porém, de atender as necessidades nas diversas áreas social, política e econômica, o aparelho estatal cresce e conduz a uma burocracia, por vezes, ineficaz e incompetente, e pode abalar a democracia política. No entanto, essa democracia é o elemento que vem para defender e garantir os direitos universais de minorias (COELHO, 2002).

A falta de estrutura estatal, segundo Panhossi *et al*, (2004), foi a mola propulsora da crise socioeconômica no Estado, tendo por consequência problemas na manutenção dos serviços sociais pelo Estado, propiciando dessa forma o surgimento do Terceiro Setor. No Brasil, o Terceiro Setor engloba as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos, como prestador de serviço social em substituição ao Estado (VIOLIN, 2008).



Essencial ressaltar que os direitos constitucionais assegurados na Carta Suprema são defendidos como sendo uma obrigação não apenas do Estado, mas também dos próprios cidadãos e por consequência do Terceiro Setor. Isso decorre da Constituição de 88 do Brasil, que elenca a titulação de serviços sociais para o Terceiro Setor, como é o caso do artigo 199, o qual ressalta a assistência à saúde e a livre iniciativa privada. Como destaca Di Pietro (2006b, p. 481): “função típica, mas não exclusiva do Estado”.

O Estado, para ser eficaz, deve passar por uma reforma administrativa. Merege (2001) afirma que está condicionada também à reforma na mentalidade dos agentes públicos. Assim, é necessário que esses agentes sejam menos burocráticos, na tentativa de minimizar a morosidade e ineficiência da burocracia do Estado. Justifica-se, portanto, a existência de parcerias público-privadas como uma alternativa e um caminho de fortalecimento das participações do cidadão na esfera pública e no controle social do Estado (FALCONER, 1999).

Com a incapacidade do Estado de atender os problemas sociais, os direitos universais ficam fragilizados, propiciando condições sociais, econômicas e políticas para que a sociedade civil minimize tais problemas, tornando-se, assim, Estado norteador e fiscalizador. Nesse sentido, ocorre uma alteração no contexto do Estado, passando de executor para “Estado gestor, inovador nas relações com a sociedade organizada, dinamizador das iniciativas de auto-organização da população e articulador dos agentes sociais” (CARVALHO, 2009, p. 6).

No Brasil, o marco histórico para a regulamentação do Terceiro Setor ocorreu com a Lei nº 9.637, em 15 de maio de 1998, e com a Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, que dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como organizações da sociedade civil de interesse público. Além disso, essas leis também instituíram e disciplinaram os termos de parcerias público-privadas e ainda apresentam outras informações relevantes sobre instituições sem fins lucrativos, ou Terceiro Setor.

O Terceiro Setor é reconhecido mundialmente. Na Itália, reconhece-se o Terceiro Setor - *Terzo Settore ou Settore Non Profit* – juridicamente a partir da Lei nº 266, de 11 de agosto de 1991, e da Lei nº 381, de 8 de novembro de 1991, que tratam,

respectivamente, da matéria de voluntariado e da cooperativa social. Essas leis foram as primeiras iniciativas na tentativa de codificar e regulamentar tais atividades.

Para que o Terceiro Setor realize suas atividades, ele movimenta valores significativos. Todavia, é importante evidenciar que as instituições apresentam certa dificuldade na captação de recursos, acarretando problemas financeiros. O aumento de parcerias internacionais é uma alternativa em relação ao aumento dos recursos recebidos pelas organizações do Terceiro Setor. Esse incrementar ajuda as organizações a se tornarem mais capacitadas. Normas próprias e diferenciadas se apresentam, no entanto, exigindo “profissionais especializados capazes de manejar um sistema contábil/financeiro que conduza ao abandono do caráter amador da gestão financeira” (CARVALHO, 2001, p. 16).

Outro problema que as instituições do Terceiro Setor apresentam decorre da falta de pessoal qualificado na gestão dos recursos. Segundo Assaf *et al.* (2006), “para reverter tal estado de coisas, uma grande parte de estudiosos do tema alerta para a necessidade de profissionalizar a gestão dessas instituições”. Igualmente pode-se observar nas organizações do Terceiro Setor dificuldades no gerenciamento das funções administrativas e contábeis. Isso acontece também pela falta ou limitação de equipamentos, sistemas de controles, entre outros, o que pode ocasionar a ausência de informações gerenciais.

Muitas organizações do Terceiro Setor, de acordo com Bachmann; Lozecki (2008), têm acesso às ferramentas de contabilidade gerencial, mas não conseguem fazer uso adequado delas, visando à obtenção do máximo de eficiência e eficácia. No entanto, com a maior exigência dos financiadores internacionais para liberação de recursos, tornam-se necessárias ferramentas para controle, registro e monitoramento “registros contábeis, contrapartida financeira da Organização Não Governamental - ONG, relatório de atividades, retorno de investimento e auditorias – mais rígidos” (CARVALHO, 2001, p. 17).

Além disso, o gerenciamento, a exigência de transparência na utilização e aplicação dos recursos que são repassados pelas diversas agências de fomento, ou ainda os órgãos governamentais e internacionais fazem com que o uso de ferramentas de

contabilidade gerencial seja essencial na gestão dessas instituições, proporcionando assim bons desempenhos financeiros e sociais.

Para tornar possível essa transparência, os recursos arrecadados precisam ser mensurados e controlados desde a fase de elaboração dos projetos para captação de recursos até a conclusão das metas e objetivos propostos. Também há necessidade de demonstrar a correta obtenção dos recursos arrecadados para a manutenção e consolidação das ações desenvolvidas, bem como desenvolver a evidenciação da análise das informações nessas organizações.

As organizações sociais precisam de ações de planejamento, administração de pessoal, alocação de recursos e gestão eficaz para, dessa forma, melhorar os resultados e, assim sendo, as organizações sem fins lucrativos devem ser geridas como se auferissem lucros (COLLINS, 2005).

Para financiar e subsidiar as instituições, os órgãos nacionais e internacionais, sejam públicos ou privados, esperam ótima aplicação dos recursos, por isso é necessário modernos gerenciamentos, além de controles, registro e mensuração das ações realizadas (LAFFIN *et al.*, 2002).

### **1.1 Problema de Pesquisa**

Diante da contextualização exposta, as ferramentas de contabilidade gerencial devem ser utilizadas e aprimoradas no Terceiro Setor, para proporcionar suporte às parcerias e com isso melhorar o desempenho das instituições. Ponderam-se as possibilidades das práticas de contabilidade gerencial estarem diretamente ligadas aos atores sociais e, por conseguinte, às instituições de cunho social, como as instituições do Terceiro Setor.

Discute-se a existência e a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, visto que, no Brasil e em outros países, a prática contábil é essencial. Na Itália, o conceito de *accountability* foi ampliado mediante estabelecimento da missão, visão, planejamento estratégico, sistemas de controle e monitoramento (MELANDRI, 2010).

Os questionamentos que permeiam a questão de pesquisa proposta foram traçados a partir dos pressupostos de que: “Existem ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor”, bem como de que “Existem ferramentas similares nas instituições no Brasil e na Itália”.

Destarte, para a realização da pesquisa bibliográfica que orientou o estudo para a conceituação de Terceiro Setor e ferramentas de contabilidade gerencial, buscou-se evidenciar as técnicas utilizadas, em periódicos nacionais e internacionais, banco de dissertações e teses, livros, jornais e revistas. Assim, o roteiro da entrevista semiestruturada foi elaborado com base nesse referencial teórico.

Nesse sentido, pondera-se o gerenciamento dos recursos, bem como a possibilidade de as instituições do Terceiro Setor poderem melhor atender a comunidade interna e externa. E, assim, proporcionar a possibilidade de acompanhamento de resultados e desempenhos obtidos, de forma a tornar transparente a gestão de suas atividades para a sociedade, mediante a utilização de ferramentas gerenciais de contabilidade.

Assim, surge como questão norteadora deste estudo: ***Quais as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela organização WWF no Brasil e na Itália, como representantes do Terceiro Setor?***

## **1.2 Objetivos da Pesquisa**

O objetivo geral consiste em identificar as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela organização WWF no Brasil e na Itália, instituições do Terceiro Setor.

E, para poder atender ao objetivo geral, alguns objetivos específicos foram traçados:

- ✓ Verificar a existência de ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor.
- ✓ Identificar as ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor em instituições no Brasil e na Itália.

- ✓ Analisar comparativamente as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas em instituição do Terceiro Setor brasileira e italiana.
- ✓ Apresentar as similaridades existentes entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pela organização do Terceiro Setor no Brasil e na Itália.

### 1.3 Justificativa

Esta pesquisa se enquadra no Programa de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, na área de concentração de Contabilidade e Finanças, e tem como linha de pesquisa a contabilidade gerencial. Essa linha tem como objetivo o estudo de ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas na gestão e controles das organizações sem fins lucrativos.

O tema proposto à discussão tem relevância a partir de alguns aspectos a serem considerados. Inicialmente, fundamenta-se pela conotação social e acadêmica, visto que se pretende identificar e analisar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália, e que sejam atuantes no mercado de prestação de serviços para a sociedade.

Pretende-se contribuir com a comunidade acadêmica na medida em que se realiza uma análise comparativa das ferramentas gerenciais de contabilidade por meio de um estudo de caso. O desenvolvimento de pesquisas adicionais na área da contabilidade é importante para esclarecer com maior profundidade o processo de ampliação do conhecimento contábil (DIAS FILHO; MACHADO, 2004).

Também este estudo representa uma contribuição para o meio acadêmico, devido à escassez de pesquisas na área sob o tema Terceiro Setor e à singularidade de material existente relativo ao Terceiro Setor em Contabilidade. Nesse contexto, ressaltam De Paula *et al.* (2010), em artigo bibliométrico, cujo período de pesquisa foi de 1998 a 2009, que dos 77 artigos publicados em periódicos de administração, *Qualis* A e B2, a minoria tratava do tema Terceiro Setor: “apenas 2,2 % do total dos artigos publicados no período”. Diante dos resultados, os autores concluem que a pesquisa em Terceiro Setor está em fase inicial.

A contribuição social deste estudo consiste em levantar para a comunidade científica, a partir da evidenciação e publicização dos resultados obtidos entre as organizações estudadas do Terceiro Setor, as ferramentas de contabilidade gerencial existentes e aplicadas especificamente. Esse setor “apresenta indícios de ser extremamente importante para que o Brasil tenha uma classificação e reconhecimento mais positivo perante a comunidade internacional (ASSAF NETO *et al.*, 2006).

Como consequência, este estudo pode orientar as pessoas e gestores que atuam nessas organizações e, assim, facilitar a captação e a gestão dos recursos, colaborando com a transparência e a governança, proporcionando à sociedade subsídios de boas práticas de gerenciamento.

Este trabalho também apresenta importância na medida em que é uma pesquisa de campo, realizada com organização do Terceiro Setor no Brasil e na Itália, sob o tema de contabilidade gerencial. Essa instituição tem a chancela da organização internacional WWF – Fundo para o Desenvolvimento da Natureza –, possui sede em vários países, para assim cumprir sua missão. Essa missão vai além de cuidar do meio ambiente e garantir a sustentabilidade dos recursos nacionais, visto que tem preocupações em construir um futuro melhor, integrando homem e natureza.

E, por derradeiro, justifica-se pelo fato de terem sido escolhidas organizações de países de economias distintas, com índices de desenvolvimento humano (IDH) em posições diferenciadas. Conforme apresentado no Relatório do Desenvolvimento Humano 2011, a Itália ocupa o vigésimo quarto (24º) lugar mundial, o que a classifica como um país de desenvolvimento humano muito elevado. Em contrapartida, o Brasil ocupa o octogésimo quarto (84º) lugar mundial, o que o classifica como um país de desenvolvimento elevado. Destaca-se a abordagem do índice de desenvolvimento humano para assim levantar a questão de equidade, capacitação e sustentabilidade, maximizando os desafios do Terceiro Setor.

A presente pesquisa pretende colaborar com a prática profissional, ao evidenciar se as ferramentas gerenciais de contabilidade são aplicadas às instituições do Terceiro Setor, podendo dessa forma orientar gestores e profissionais atuantes na área.

### **1.4 Delimitação do Estudo**

Esta investigação tem por objeto de estudo o Terceiro Setor e está delimitada pelos aspectos:

- ✓ É um estudo de caso, realizado em organizações do Terceiro Setor, que atuam no Brasil e na Itália.
- ✓ O ano da coleta de dados é o de 2011, e tem como base a realização de entrevistas com os gestores das organizações e a análise de documentos, relatórios e demonstrações contábeis disponibilizadas pelas organizações.
- ✓ Para a escolha, adotou-se o critério de acessibilidade e o fato de a mesma organização possuir sede administrativa nos dois países.

### **1.5 Estrutura da dissertação**

O estudo em questão está estruturado em cinco tópicos, apresentados da seguinte forma:

No primeiro tópico, a introdução, com a contextualização do problema, a questão de pesquisa, a justificativa para sua realização, a delimitação do estudo e a estrutura apresentada.

O tópico 2 fundamenta a pesquisa e aborda as Ferramentas de Contabilidade Gerencial. No terceiro tópico, apresenta-se o Terceiro Setor no tocante a conceitos, características, classificações e regulamentações inerentes às instituições do Terceiro Setor no Brasil e na Itália. No quarto tópico, encontram-se os procedimentos metodológicos adotados, abordando-se também a teoria que dá sustentação à pesquisa, constructos e definições operacionais, protocolo de estudo de caso.

Em seguida, no tópico cinco, o estudo de caso, apresentam-se as instituições pesquisadas no Brasil e na Itália, os resultados obtidos, as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial e, por fim, as considerações finais, e recomendações para pesquisas futuras.

## 2. FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial exerce seu papel fundamental ao prover os usuários primários, ou seja, os gestores das organizações, de informações que são geradas para atividades de controle, planejamento e tomada de decisão. Dessa forma, as informações, sejam de utilização de recursos, produtos ou serviços, devem ser derivadas de demandas administrativas, e preparadas posteriormente no formato de relatórios, a partir de técnicas ou ferramentas de contabilidade gerencial. Nesse contexto, a contabilidade gerencial “se apresenta como recurso válido e importante no sentido de apoio ao processo decisório e do controle por meio do fornecimento de informações úteis aos gestores” (FREZATTI *et al.*, 2007, p. 34).

Destaca-se que, estudos de contabilidade gerencial realizados anteriormente no Brasil e em diversos países, como a China e a Espanha, mostraram que são utilizados vários termos para identificar as ferramentas de contabilidade gerencial. Contudo, “não existe consenso entre os termos utilizados para as práticas, sistemas, artefatos ou sistemas utilizados pela prática da contabilidade gerencial” (SOUTES, 2006, p. 33).

Sobre as ferramentas gerenciais de contabilidade, Kader e Luther (2007), em estudo quantitativo realizado no Reino Unido, descrevem a essencialidade em associar fatores de contingência e a prática de contabilidade. Dessa forma, consegue-se medir o impacto de variáveis potenciais e seus níveis de relacionamento com sofisticação, o que coopera para um quadro de desenvolvimento integrado e permite o esclarecimento das variações no investimento de *Management Accounting*.

Diante da possibilidade de verificar outras variáveis gerenciais, elencam-se, entre outras práticas, a missão, a visão, o plano de marketing, as análises de rendimento, o retorno sobre o patrimônio líquido (FREZATTI, 2005).

Na China, foi apontado que, além dessas, a contabilidade ambiental, o orçamento de capital, as medidas de desempenho, o uso da tecnologia da informação e comunicações, a contabilidade por responsabilidade, os planos de recompensa



baseada em desempenho também são consideradas ferramentas de contabilidade gerencial (CHOW *et al.*, 2007).

Observam Soldevila e Oliveras (2002), em sua pesquisa em instituições do Terceiro Setor na Espanha, que o número de artefatos de contabilidade gerencial é variável de acordo com o tamanho da organização. Da mesma forma, percebe-se que a estrutura, a missão, os objetivos e o volume de atividades estão relacionados à melhoria de todo o sistema de gestão. Os autores destacam, ainda, a necessidade de reflexão sobre capacitação profissional da gestão e os instrumentos de contabilidade gerencial. Nesse estudo, os resultados indicam o favorecimento dos efeitos positivos na formalização e sofisticação dos instrumentos de contabilidade.

Dentro dessa temática, as ferramentas de contabilidade gerencial são tratadas por diferentes autores, sejam em artigos científicos, dissertações, teses ou periódicos, por vocábulos diversos, como é o caso de artefatos contábeis, utilizados por Espejo (2008); Frezatti (2005); Oyadomari *et al.* (2008); Soutes (2006); Soutes e Guerreiro (2007). No entanto, outra corrente de estudiosos faz uso dos termos práticas, técnicas, ferramentas ou instrumentos de contabilidade gerencial (SOUZA *et al.*, 2003). Nesta pesquisa optou-se por referenciar ferramentas de contabilidade gerencial.

## **2.1 Ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais**

Autores como Chenhall e Langfield-Smith (1998, p. 244) descrevem que as ferramentas gerenciais tradicionais “incluem o uso de sistemas de orçamento para planejamento e controle, medidas de performance tais como ROI, relatórios de resultado por divisões e técnicas de análise de custo-volume-lucro para decisões”.

As ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais apontadas por Teixeira *et al.* (2011, p. 5) são: “custeio por absorção, custeio variável, custeio padrão, preço de transferência, retorno sobre o investimento, moeda constante, valor presente, orçamento e descentralização”. Conforme Costa (2010, p. 71), as ferramentas “em sua maioria surgiram pelo aumento das necessidades informacionais para a tomada de decisões”.

Nesse sentido, explicitam-se a seguir alguns conceitos das ferramentas de contabilidade gerencial, a iniciar pelo custeio por absorção, que auxilia a controlar e monitorar a eficiência dos processos. Nesse conceito, aduzem Warren *et al* (2003, p. 137) que “todos os custos de produção são absorvidos pelos produtos acabados e aí permanecem como ativos até serem vendidos”. Por outro lado, no custeio variável ou custeio direto, “somente os custos variáveis de produção são incluídos nos custos do produto” (CHING, 2006, p. 55). Com relação aos custos dos produtos, afirmam Abdel-Kader e Luther (2004) que eles eram acrescentados ao orçamento e ao controle financeiro da produção.

Em pesquisa realizada na China, cujo objetivo era verificar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas chinesas, Chow *et al.* (2007) afirmam que o ambiente da contabilidade de custos é muito menos adotado nas empresas. Os resultados apresentaram um índice de intensidade na taxa de adoção de práticas de contabilidade gerencial de 36,18%.

Dentro das práticas de contabilidade de custos, ressalta-se também a importância de se fazer a distinção entre custos fixos e custos variáveis, sendo entendido como custo fixo aquele que “permanece inalterado no total por um dado período de tempo, apesar de mudanças amplas no nível relativo de atividade ou volume total”, enquanto que custos variáveis são os que “mudam no total, em proporção às mudanças no nível relativo de atividade ou volume total” (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 28).

A fim de pesquisar as técnicas de custeio, faz-se necessário conhecer custos diretos, custos indiretos e alocação de custos. Custos diretos podem ser apropriados de forma conveniente e econômica, diretamente por um grupo ou um objeto de custo. Por sua vez, os custos indiretos, de acordo com Horngren *et al.* (2004), são aqueles relacionados ao objeto de custo, mas que não podem ser alocados a ele na forma econômica. Por alocação de custos entende-se que “é o processo de apropriar os custos indiretos aos grupos e objetos de custo” (BLOCHER *et al.*, 2007, p. 60).

Outra forma de método de custeio a se destacar é o chamado custo-padrão, que, de acordo com Bruni e Famá (2004, p. 169), “consiste em técnica de fixar previamente

preços para cada produto que a empresa fabrica”. Todavia é considerado por Souttes (2006, p. 26) como sendo um “sistema de custeio que permite a mensuração dos fatores envolvidos na produção”.

Pode-se integrar, dentro das técnicas de custeio, a análise de custo-volume-lucro, que é definida como a “relação que examina o comportamento das receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto” (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 55). A análise de custo-volume-lucro também pode ser considerada uma poderosa ferramenta para fins de “planejamento e na tomada de decisão. Pelo fato da análise enfatizar os inter-relacionamentos, possibilitando o agrupamento de todas as informações financeiras de uma empresa” (HANSEN; MOWEN, 2003, p. 591).

Isso posto, trata-se agora de definir preço de transferência, que, apesar de ser considerado custo arbitrário é o “conjunto de regras que uma empresa usa para distribuir a receita conjuntamente arrecadada, entre os centros de responsabilidade” (ATKINSON *et al.*, 2008, p. 633). No entanto, ponderam-se os perigos de se usar impensadamente custos marginais para preços de transferência e sugere-se que a fixação de preço de transferência não pode ser restrita aos resultados da análise econômica (BROMWICH, 2007).

O Retorno sobre Investimento (ROI) é considerado por Iudícibus (2010, p. 107), como “provavelmente, o mais importante quociente individual de toda análise de balanços”. Martins (2003) explica que, ao ser calculado, devem ser excluídas as despesas financeiras, visto que:

São derivadas do Passivo (Financiamento), e não do Ativo (Investimento). Do retorno dado pelo Investimento, parte será utilizada para remunerar o capital de terceiros (Despesas Financeiras), e parte para remunerar o capital próprio (Lucro Líquido do proprietário) (MARTINS, 2003, p. 208).

Na gestão, outra ferramenta de destaque é o orçamento, definido por Anthony e Govindarajan (2008, p. 45) como “um plano da organização para um período específico, geralmente para um ano”. Ele pode apresentar várias tipologias, como orçamento baseado em atividades, entendido como um processo orçamentário “que

foca nos custos das atividades ou direcionadores de custos necessários para as operações” (BLOCKER *et al.*, 2007, p. 241).

O orçamento deve ser preparado mediante um processo, ou seja, uma orçamentação. Dentre as técnicas que as instituições podem adotar para viabilizar esses orçamentos estão contemplados o orçamento de capital, o financeiro, o baseado em atividades, o flexível, o base zero e o operacional.

Um dos tipos de orçamentos elencado é o de capital, definido por Brigham e Ehrhardt (2006, p. 500) como “uma descrição dos investimentos planejados em ativos operacionais e o para longo prazo”. É apontado como exemplo de abordagem analítica econômica, por Bromwich (2007), visto que permite preferências de risco, de forma a maximizar o valor líquido do principal. Um dos tipos usados largamente “são os modelos de fluxo de caixa descontado (FCD)” (HORNGREN *et al.*, 2004, p. 372).

No orçamento de fluxo de caixa, as diversas informações das fases de um projeto estão sintetizadas num esquema que evidencia os resultados propostos e a variação financeira ocorrida num determinado período de tempo (BOCCHINO *et al.*, 2011). Relativamente ao item orçamento, considera-se também uma outra tipologia, o orçamento flexível, que, contrariamente ao estático, mostra “os resultados esperados de um centro de responsabilidade para vários níveis de atividade” (WARREN, 2003, p. 184).

Nesse contexto, o estudo chinês a respeito de práticas de contabilidade gerencial demonstrou que cerca de 65% das empresas pesquisadas frequentemente preparavam seus orçamentos flexíveis, e que 78% revisavam seus orçamentos num intervalo de tempo anual (CHOW *et al.*, 2007).

Dentre as práticas de orçamentação, também é necessário destacar o orçamento base zero, processo orçamentário que “não permite que as atividades e funções sejam incluídas no orçamento, a menos que os gestores possam justificar a sua necessidade” (BLOCKER *et al.*, 2007, p. 241). Nesse sentido, segundo Maliah *et al.* (2004), pondera-se o fato de que os orçamentos proporcionam maior eficiência nos gastos, quando eles são escassos, e ajudam a comunicação entre os departamentos e a coordenação.

E, por fim, evidencia-se o orçamento para Planejamento de Longo Prazo, visto por Blocker *et al.* (2007, p. 218) como sendo o orçamento de capital e orçamento geral que compõem a estratégia a ser implementada. Nesse sentido, destacam Chow *et al.* (2007), em pesquisa chinesa já relatada, que 66% dos resultados encontrados no tocante a orçamento de capital, o valor presente líquido e a taxa de retorno contábil são pouco utilizados e, mais amplamente, a taxa interna de retorno.

## **2.2 Ferramentas de contabilidade gerencial modernas**

São classificadas como ferramentas de contabilidade gerencial moderna, para Teixeira *et al.* (2011), o Custeio Baseado em Atividade - ABC, Custeio Meta, *Benchmarking*, Custeio Kaizen, *Just-in-time-JIT*, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico, *Activity-based Management* – ABM, Gestão Econômica - GECON, *Economic Value Added* - EVA, ou Valor Econômico Adicionado, Simulação, *Balanced Scorecard* e Gestão Baseada em Valor - VBM.

Prieto *et al.* (2006) advertem que todas as ações, independentemente da ferramenta utilizada, atingem as decisões dos gestores. Porém, a escolha certa é fator preponderante para a obtenção do sucesso. Assim, cada instituição deve utilizar-se de técnicas visando sempre à materialização da missão, bem como da estratégia elencada no Planejamento Estratégico.

Em consonância com o exposto, a contabilidade gerencial, para Frezatti, Aguiar, Gouveia (2007), é entendida como um recurso válido e importante no processo decisório e de controle, visto que fornece informações úteis aos gestores. A cúpula das entidades deve tomar várias decisões a longo prazo, que, por sua vez, estão instrumentalizadas no Planejamento Estratégico.

É importante ressaltar que o Planejamento Estratégico tem como essencialidade asseverar a continuidade da instituição, bem como o cumprimento de sua missão. Nesse processo, são contemplados os ambientes externos e internos, e suas variáveis, como forma de definir as diretrizes estratégicas. Deve envolver a participação de gestores e contar com o apoio de um sistema de informação (CATELLI *et al.*, 2003).

Prieto *et al.* (2006) ressaltam que os estudiosos Kaplan e Norton, com o intuito de proporcionar maior clareza no planejamento estratégico, propuseram o *Balance Scorecard* – BSC –, em decorrência das necessidades de captar toda a complexidade da performance na organização. Observam, ainda, os autores que cada organização deve ter seu próprio conjunto de indicadores, formulados para viabilizar o cumprimento da estratégia e da visão da organização.

Os indicadores utilizados no BSC não se restringem aos grupos de medidas financeiras e não financeiras aleatórias, mas são direcionados pela missão e estratégia de uma unidade de negócios. Essa ferramenta gerencial é utilizada por empresas inovadoras para administrar a estratégia a longo prazo. Nesse sentido, essa ferramenta é considerada como indutora de mudança organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997).

O BSC leva à criação de uma rede de indicadores de desempenho que engloba todos os níveis organizacionais num único documento. Sobre essa ferramenta, Mauad e Pamplona (2003) esclarecem que é uma forma de compreender os fatores que influenciam a receita da organização, uma vez que esse é um modelo de medição de desempenho, e a estratégia é atingir os objetivos elencados por uma gestão, por meio de iniciativas desenvolvidas e mediante o monitoramento de indicadores. A ferramenta gerencial BSC é considerada um sistema de mensuração de desempenho organizacional e se divide em quatro dimensões equilibradas: financeira, do cliente, do processo interno, do aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

Outro mecanismo utilizado pelos gestores, conforme Prieto *et al.*, (2006), é a utilização da técnica de custeio baseado em atividades, ou ABC, como é chamada. Conforme Atkinson *et al.* (2000), serve para sobrepujar a inaptidão dos sistemas de custeios tradicionais em atribuir acuradamente seus custos indiretos e de apoio. Esse método, para Jericó e Castilho (2010), vem investigar os custos de uma instituição para avaliar e monitorar as formas de consumo dos recursos diretamente identificáveis, por meio das atividades mais relevantes e dessas para os produtos e serviços.

Assim sendo, Mauad e Pamplona (2003) declaram que o uso dessa ferramenta nas instituições proporciona uma visão muito mais clara de sua economia interna e externa. Outra ferramenta, na visão dos autores, que demonstra a mesma percepção é o *Activity-based Management* – ABM. Esse é um método de gestão estratégica que se propõe a avaliar todo o desempenho empresarial, contemplando as mensurações financeiras com avaliação sobre clientes, identificando os processos que devem ser melhorados e analisando as possibilidades de crescimento, de investimento e aprendizado. Todavia, o ABM admite relacionar os custos da maioria dos recursos utilizados com produtos que estão sendo criados.

Outra técnica de custeio a ser destacada é o Custo Meta ou *Target Costing*, que, no entender de Nakagawa (2007, p. 48), “representa o custo baseado no mercado, o qual é calculado a partir do preço de venda necessário para se obter uma predeterminada participação de mercado”.

O custeio meta é um processo que tem como objetivo manter um custo pré-estabelecido na realização de um determinado produto, e assim obter o lucro já definido. Conforme Silva, Santos e Ferreira (2007), os princípios desse custeio são: a) custeio baseado no preço de mercado; b) foco nas exigências dos clientes; c) foco sobre projeto e os custos para sua execução; d) envolvimento funcional cooperativo; e) envolvimento da cadeia de valor e f) orientação para o ciclo de vida.

Outro processo semelhante, que visa à redução de custos, de acordo com Silva, Santos e Ferreira (2007), é o custeio *Kaizen*, visto que busca a vantagem competitiva. Sobre esse custeio, na visão de Blocher *et al.* (2007, p. 321), “é melhoria contínua. Isto é, a busca constante por novas maneiras de se reduzir custos no processo de fabricação de um produto com dado projeto e funcionalidade”.

No tocante aos gastos que envolvem um produto, segundo Colazziol (2006), muitos são gerados por falta de controle de qualidade, sejam em materiais ou nos produtos. Sendo assim, entende-se por custo da qualidade os gastos referentes aos controles de qualidade ou por falha nesse controle. Logo, os custos de qualidade são os investimentos em programas da qualidade que visam à melhoria de custos e, por

consequência, o aumento da lucratividade e outros benefícios originados por esses programas.

O motivo de ser apurado o custo da qualidade, conforme Moori e Silva (2003, p. 37), “é chamar atenção da gerência e proporcionar uma referência quantitativa, ou *Benchmark*, para se verificar a melhoria da qualidade”. Nesse sentido, verifica-se que uma ferramenta utilizada para obter melhores resultados e redução de custos é o *Benchmarking*, visto por Blocher *et al.* (2007, p. 12), como sendo um processo que “identifica seus fatores críticos de sucesso, estuda as melhores práticas de outras empresas” e, assim, possibilita o exercício de melhoria contínua em processos, de forma a se obter melhores resultados, aumentando o desempenho organizacional.

Outra ferramenta gerencial muito útil, na análise de Oliveira e França (2005), é o *Economic Value Added – EVA* –, uma vez que tem como objetivo determinar o modo como a gerência é exercida e assim adicionar um real valor econômico, ou simplesmente determinar as demonstrações financeiras típicas. Esse instrumento simula efeitos verdadeiros, ou seja, se existe lucro, mesmo após diminuir o custo do capital investido. Portanto, o EVA representa o lucro residual obtido após a dedução dos custos. Conforme Muller e Teló (2003, p. 1), “o valor da empresa através do modelo é dado pela adição ao capital dos acionistas do valor presente do valor econômico adicionado pela empresa, considerando o custo de capital e a expectativa de crescimento futuro”. Pondera-se que essa ferramenta também pode ser utilizada no processo de tomada de decisão em projetos, já que em linha de princípio é a mais recente tendência evolutiva de controle de gestão, pois possibilita prospectar o valor econômico durante o orçamento (BOCCHINO *et al.*, 2011).

O processo decisório dos gestores, na concepção de Queiroz e Rentes (2010), não é amparado pela contabilidade, visto que existe uma inabilidade por conta da contabilidade de custos, sobretudo pelo motivo de ela analisar todos os recursos como igualmente importantes, o que é um equívoco, demonstrado pela Teoria das Restrições. O processo decisório, conforme Lacerda; Rodrigues e Silva (2009), é empregado de modo a responder de forma lógica e sistemática a três perguntas: o que mudar, para que mudar e como causar a mudança, oportunizando, assim, a melhoria.



Entre as diversas ações para a melhoria nas restrições, pode-se evidenciar: i) definição de um melhor *mix* de produção em função da restrição; ii) redução dos tempos de produção/preparação, especificamente na operação restritiva; iii) ampliação da capacidade produtiva, especificamente no recurso restritivo, entre outras.

No processo de gestão, destaca-se também a ferramenta gerencial denominada de Gestão Econômica – GECON. Ela é caracterizada por Cateli *et al.* (2007), diante de uma visão holística da organização, uma vez que tem, no cerne das decisões gerenciais, a mensuração dos conceitos econômicos de mercado, além do enfoque na gestão de negócios, que analisa a organização de forma sistemática. Outra ferramenta que substituiu com êxito as ferramentas padrão, conforme Oliveira, *et al.* (2006), foi a *Value Based Management* VBM – (Gestão Baseada em Valor), que constitui um sistema de medida e recompensa elaborado para encorajar gestores a concentrar suas atividades na geração de valor para o acionista.

Para ser administrado, deve ser medido, segundo Hourneaux Júnior (2008), ou ainda, o que é medido e usado nas avaliações é gerenciado. Na gestão de uma instituição, pode-se avaliar, comparar ou corrigir o desempenho, ou seja, a competência da organização de atingir seus objetivos usando recursos de modo eficiente e eficaz. Logo, pode-se efetuar avaliação de desempenho. Por fim, outra ferramenta gerencial utilizada é a simulação, que, de acordo com Reginato e Nascimento (2007), propicia verificar informações tempestivas, dando algumas respostas para alguns pressupostos fictícios.

A contabilidade gerencial, na percepção de Aktison *et. al.* (2000), deve apoiar o movimento de produção *just in time*, monitorando, reconhecendo e comunicando aos gestores as causas de os prazos não serem cumpridos ou, ainda, dos erros e desperdícios ocorridos. No parecer de Guimarães e Falsarella (2008), ela é uma metodologia que visa ao atendimento dos clientes, num prazo mínimo e sem desperdício. Diante dos pressupostos apresentados, é possível evidenciar que as ferramentas gerenciais são instrumentos imprescindíveis para a gestão de negócios. Os gestores utilizam-se das informações geradas por essas ferramentas para tomar decisões dentro de uma técnica comprovadamente eficaz.

### 3. TERCEIRO SETOR

No Brasil, o processo de estruturação social ocorreu de maneira oligárquico-exportadora, uma vez que foi criado o Estado primeiramente, com estrutura e interesses próprios e, depois, a sociedade. Tal condição, aliada à grande extensão do território brasileiro, fez com que, no Brasil, durante os primeiros três séculos, no entendimento de Silva (2010), aparecessem os princípios da filantropia e da caridade religiosa, com a presença, por exemplo, das Santas Casas de Misericórdia. Neves Jr e Lins (2007) observam, entretanto, que as organizações sem fins lucrativos existem desde a colonização do Brasil, na figura da igreja católica. Essa instituição (a igreja católica) teve uma importância fundamental na constituição do Terceiro Setor, principalmente com a construção da Santa Casa de Misericórdia de Santos, em 1543 (OLAK *et al.*, 2008).

Conforme Cabral (2002), em meados do século XIX, a Revolução Industrial trouxe grandes transformações sociais, políticas e econômicas, que provocaram lutas pelos direitos civis, políticos e sociais, resultando no encargo do Estado em relação à proteção social. Referentemente à realidade brasileira, a proteção social foi construída com elementos da dinâmica do capitalismo contemporâneo.

No século XIX, há registros históricos de movimentos de grupos sociais na defesa e promoção de direitos e interesses, porém eles não eram organizados e tampouco duradouros. Destacam-se, aqui, a defesa de ideias abolicionistas.

No período em questão, segundo Oliveira e Sanches (2003), junto com a industrialização e urbanização do país, também se destacam as associações voluntárias laicas. Esses grupos advêm dos imigrantes europeus, que trazem consigo as formas organizacionais, ou seja, as sociedades de auxílio mútuo e sindicatos, os quais possuíam como principais características a solidariedade, a prestação de assistência social e a formação de consciência política. Na ocasião, buscavam inserção em um sistema político elitista e fechado que predominava no Brasil.

Na Era Vargas, observa Cabral (2002), tem início o processo de modernização tecnológica, o qual consolida o capitalismo brasileiro. No que se refere à proteção social, contudo, ocorre uma etapa de consolidação, integração nacional e expansão massiva. Advém, no entanto, uma instabilidade proveniente de crises econômicas e da incapacidade de satisfazer as demandas geradas.

Nas décadas de 60 e 70, no entendimento de Paes (2006), por meio da proliferação das comunidades de base, muitas das instituições deram origem a um novo tipo de organização na sociedade brasileira, as Organizações Não Governamentais (ONG). Sobre o conceito dessas organizações, Carrion (2000) ressalta que são aquelas instituições cujas ações mais se aproximam do trabalho e que são capazes de contribuir com o desenvolvimento da cidadania. A partir de então, começaram a dar lugar ao que se chama Terceiro Setor.

Já nos anos 70, a redemocratização trouxe consigo ações dirigidas à população, principalmente à parcela que era excluída socialmente. Começam, também, a surgir as preocupações com o meio ambiente. As transformações no campo da cidadania fizeram surgir uma expansão significativa de associações civis, movimentos sociais e sindicatos. A evolução do Terceiro Setor foi um reflexo do desenvolvimento da própria sociedade, que, durante o período da Ditadura Militar (1964-1985), mobilizou-se para combater o autoritarismo reinante naquele momento da vida brasileira (PAES, 2006).

A partir disso, na década de 80, com a crise do Estado de Bem-Estar Social na Europa e nos Estados Unidos, o Terceiro Setor teve um crescimento. O Estado não consegue mais ser provedor e faz com que a sociedade civil se mobilize em prol de garantir alguns bens de sobrevivência. Todavia, a América Latina, em geral, não consegue ter uma visão da abrangência desse fato, visto que sempre teve um Estado paternalista (COSTA JÚNIOR, 1997).

Paralelamente, no Brasil, as forças políticas se mobilizam em favor de uma nova Constituição. Nesse contexto, fica evidente o grande número de ONGs e, ainda, a diversificação e pluralidade de ações de um Estado de Bem-Estar e articulação dessas organizações, bastante visíveis durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1988 (PAES, 2006).

De acordo com Montañó (2005), a Constituição de 1988 foi o marco do avanço social, visto que, pela primeira vez no país, ocorre um pacto social no sentido de construir o verdadeiro estado de Bem-Estar Social, ou seja, o *Welfare State*.

Ainda nos anos 80, a Carta Magna brasileira traz um novo paradigma no que se refere à biodiversidade. Pela primeira vez na história do país, a expressão “meio ambiente” é utilizada e tutelada pelo Estado na nova Constituição. De acordo com Silva (2010), com a ECO-92 (Fórum internacional para discussão do meio ambiente), que tinha como foco discutir a responsabilidade de todos (população e governo) na questão do meio ambiente, o termo “ONG”, introduzido pelas instituições internacionais, popularizou-se na América Latina e no Brasil.

Para Neves Jr e Lins (2007), O Terceiro Setor surge como portador de uma nova e grande promessa, trazendo uma proposta de renovação do espaço público, de resgate da solidariedade e da cidadania, de humanização do capitalismo e de superação da pobreza. Essa promessa se concretizará por meio do voluntariado (trabalho sem remuneração) e da filantropia (amor à humanidade), porém com uma roupagem mais empresarial. Carrion (2000), entretanto, destaca que o objetivo do Terceiro Setor é a reinstitucionalização do público, no que se refere ao processo de organização da sociedade civil em defesa de seus próprios direitos.

É importante ressaltar que o Terceiro Setor, na concepção de Bettiol *et al.* (2006), não nasceu com o objetivo de substituir o Estado. Para Parente (2008), esse setor vem, por outros meios, permitir melhor qualidade de vida para a população, resgatando valores deixados para trás, que fizeram gerar a violência, a marginalidade, bem como a falta de perspectiva dos excluídos.

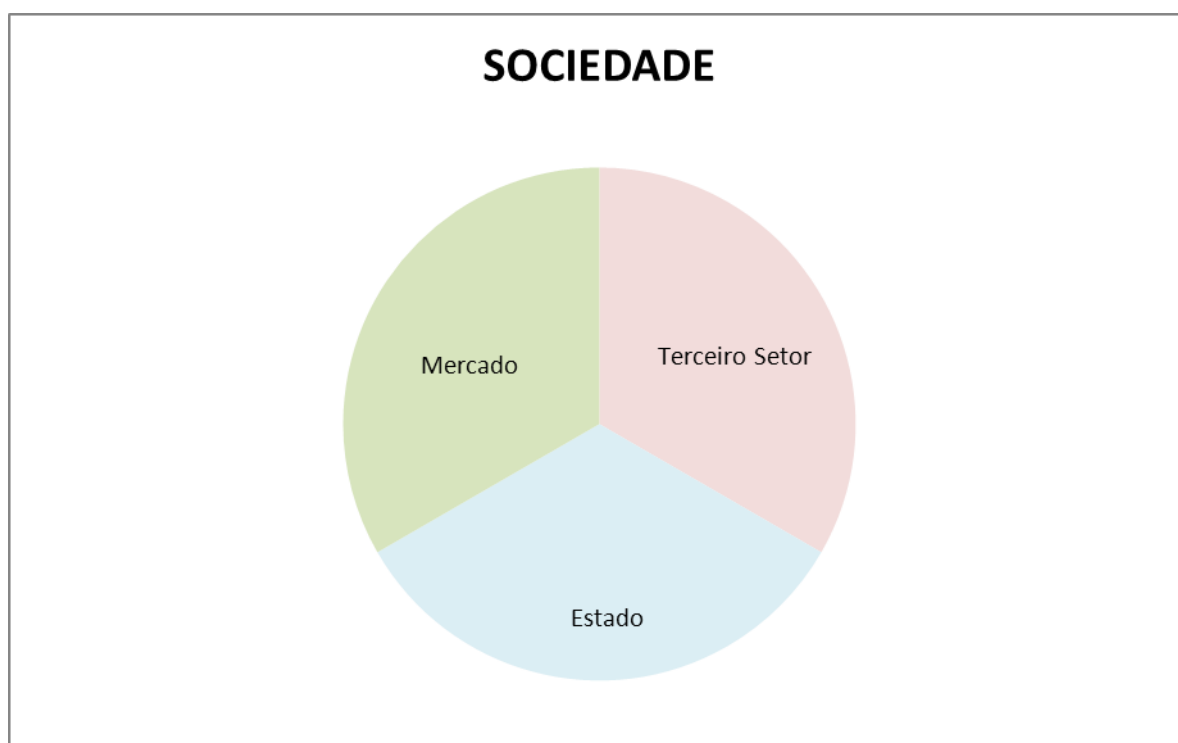
### **3.1 Conceitos Terceiro Setor**

Parente (2008) destaca que a expressão Terceiro Setor surge no Brasil somente nos anos 90 para denominar as atividades desenvolvidas pela sociedade civil institucionalizada, visando ao contexto social, sem almejar lucros. Observam Valadão *et al.* (2008) que o Terceiro Setor existe desde a antiguidade, contudo adverte Texeira (2004) que os valores – caridade e filantropia - que caracterizam

esse setor estão presentes mesmo antes de Cristo. Sobre a atividade do voluntariado, afirma, ainda, que já existia na China Antiga e foi consolidado com o Budismo.

O termo Terceiro Setor, de acordo com França Filho (2002), é sucessor de uma tradição anglo-saxônica, impregnada pela ideia de filantropia. Essa abordagem relaciona o Terceiro Setor ao universo das organizações sem fins lucrativos. Bettiol *et al.* (2006) complementam que a multiplicidade de organizações que compõem o Terceiro Setor faz com que exista uma enorme dificuldade na geração de uma definição precisa e amplamente aceita para esse segmento da sociedade.

A ideia de um Terceiro Setor, observada por Fernandes (1994), supõe um primeiro e um segundo setor e, nessa medida, faz referência ao Estado e ao Mercado. Nesse sentido, antes de abordar o conceito propriamente, é importante evidenciar a paisagem sociopolítica da sociedade atual, como pode ser visualizado na Figura 1.



**Figura 1:** Divisão da sociedade atual

Fonte: A autora

A sociedade atual, segundo Peyon (2004), está dividida em setores. O Primeiro Setor é representado pelo Estado – caracterizado pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e demais entidades de caráter público, criadas por

lei. Também se incluem nesse setor pessoas jurídicas de direito privado que sejam controladas pela máquina estatal. O Segundo Setor, que tem como elemento o mercado, é composto pelas empresas e sociedades empresariais detentoras de capital e com finalidade de lucro. E, por fim, o Terceiro Setor, formado pelas entidades sem fins lucrativos – que não são estatais e nem empresariais.

Para conceituar o Terceiro Setor, é importante verificar as diferenças dos três setores que permeiam a sociedade. Nesse sentido, Coelho (2002) ressalta:

- Governo ou Primeiro Setor – diferencia-se dos demais por ação limitada e regulamentada por um regimento legal. Outro ponto de divergência é o fato de suas ações serem legitimadas e organizadas por meio de poderes coercitivos.
- Mercado ou Segundo Setor – Com o objetivo maior de lucro, o mercado é um sistema de preços que se baseia em troca de bens ou serviços. Nesse setor, existe uma liberdade, visto que os clientes podem escolher o que e onde comprar.
- Terceiro Setor – o escopo desse setor é o atendimento das necessidades coletivas ou públicas, sendo que suas distinções estão em não ser coercitivas ou lucrativas.

Na concepção de Ducker (2003), as organizações do Terceiro Setor constituem uma contracultura, pois os valores e as culturas são distintos dos do Estado e do mercado. Essas organizações desempenham uma função social comum, logo possibilitam a transformação dos seres humanos e da sociedade.

Adverte Ferrarezi (2002) que as poucas pesquisas feitas sobre o Terceiro Setor impedem a construção consensual, de amplo uso na atualidade, sobre seu conceito. Destaca Paes (2006) que não há uma forma de atuação para o Terceiro Setor, enfatizando que, no ordenamento jurídico brasileiro, também não há uma definição exata em lei do que seja esse setor.

O Terceiro Setor é considerado um setor *meio-termo*, conforme Camargo (2002), por fazer a interface entre as relações do Estado e o Mercado. No que tange às questões de melhoria social, seu papel é de conciliador. Apesar de esse setor ser interconexão dos demais setores, lembra Santos (1998) que esse não pertence nem ao Estado e nem às empresas mercantis ou privadas. Nesse setor, encontra-se um

vastíssimo elenco de organizações com objetivos sociais, públicos ou coletivos, porém com uma denominação residual e vaga.

Sobre a nomenclatura desse setor, Cardoso (1997) relata que muitas formas são utilizadas para essas instituições que têm por objetivo o interesse público, como é o caso das iniciativas sem fins lucrativos, filantrópicas, voluntárias. Porém o objetivo é sempre o mesmo: fortalecimento da sociedade civil.

Esse conjunto de instituições que pertencem ao Terceiro Setor, conforme Fernandes (1994), é institucionalizada e conservada pela ênfase na participação voluntária, tendo como prática a caridade, a filantropia e o mecenato. Lembra, ainda, que se trata de organizações sem vínculo governamental e sem fins lucrativos.

Complementando o conceito acima, Thompson (1997, p. 42) ressalta que esse setor é composto por “todas aquelas instituições sem fins lucrativos que, a partir do âmbito privado, perseguem propósitos de interesse público”. Apesar de as organizações do Terceiro Setor não terem fins lucrativos, Campos (2003) observa que elas produzem e comercializam bens e serviços e que, embora não prestem serviço público, não são estatais.

Segundo Paes (2006, p. 123), essas organizações do Terceiro Setor são dotadas de autonomia e administração própria, e apresentam entre suas funções e objetivos principais atuar de forma voluntária, em conjunto com a sociedade, visando ao seu aperfeiçoamento. O mesmo autor, baseado na legislação, fundamenta seu conceito sobre o Terceiro Setor nos termos do direito brasileiro, afirmando que:

As entidades de interesse social sem fins lucrativos, como as associações, as sociedades e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes. Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem um amplo espectro de atividades, campos de trabalho ou atuação, seja na defesa dos direitos humanos, na proteção do meio ambiente, assistência à saúde, apoio a populações carentes, educação, cidadania, direitos da mulher, direitos indígenas, direitos do consumidor, direitos das crianças (PAES, 2006, p. 123).

Posto isso, é essencial ressaltar a posição de Souza (2004, p. 96), ao escrever que “o Terceiro Setor é toda ação, sem intuito lucrativo, praticado por pessoa física ou

jurídica de natureza privada, como expressão da participação popular, que tenha por finalidade a promoção de um direito social ou seus princípios”.

Muitas são as formas de entendimento a respeito do Terceiro Setor, o que não facilita a unificação desse setor. No entanto, ele é mesclado devido à sua larga abrangência social e seu vasto leque de ações, visto que suas atividades têm vários focos de finalidade. Todavia, evidencia-se que a principal característica desse setor é o fato de não possuir fins lucrativos em suas atividades e, dessa forma, não distribuir lucros ou dividendos. Sua finalidade é a de prestar um serviço social.

Nesse sentido, observa Costa Júnior (1997) que, apesar da dificuldade de conceituar o Terceiro Setor, pode-se afirmar quais são as organizações que o compõem. Para ser integrante do Terceiro Setor, conforme Cunha e Cabral (2009), é necessário o preenchimento de cinco pré-requisitos: (a) organização – possuir *algum grau* de estrutura organizacional; (b) Sem fins lucrativos – empresa não gera lucro; (c) Institucionalmente separada do governo – não tem vínculo com o Estado, não possui autoridade governamental; (d) Autogerência – controla suas próprias atividades; (e) Não compulsório – não tem obrigatoriedade de filiação e nem faz parte da condição de cidadania.

Os recursos financeiros das instituições situadas no universo do Terceiro Setor advêm da integração com o Estado, empresas privadas nacionais e internacionais, bem como das doações, sendo essas capitais monetários ou ainda na forma de capital humano. Nesse sentido, “a maior parte dos recursos destas organizações advêm de doações, subvenções, prestações de serviços comunitários e contribuições” (SANTOS *et al.*, 2009, p. 5).

### **3.2 Características do Terceiro Setor**

O Terceiro Setor, conforme mencionado anteriormente, é um conjunto de entidades sociais, similares apenas por não serem lucrativas ou, ainda, por não serem governamentais e terem como objetivo o serviço público.



Conforme Rampaso (2010), o Terceiro Setor, no Brasil, possui características internacionais, essencialmente a institucionalização, a constituição formal privada, ou seja, não integrante do Estado, sem o objetivo de lucro, contudo são constituídas livremente por pessoas ou grupo de pessoas.

As instituições, para serem consideradas partícipes do Terceiro Setor, segundo França Filho (2002), devem possuir cinco características essenciais: que sejam formais, privadas, independentes, não devem distribuir lucros e necessitam comportar certo nível de participação voluntária. Existem outras duas características não essenciais: as organizações não devem ser políticas (no sentido restrito do termo, isto é, excluem-se os partidos políticos) e nem confessionais (ou seja, exclui-se qualquer gênero de organização religiosa).

Outra particularidade desse setor é a heterogeneidade. Nesse sentido, explanam Bettiol *et al.* (2006) que, no Brasil, bem como no mundo, existe um elevado número de organizações que compõem o universo das instituições sem fins lucrativos. Elas têm naturezas diferentes, logo se pode dizer que o Terceiro Setor apresenta como característica marcante a heterogeneidade. Os mesmos autores ressaltam que o Terceiro Setor ampliou-se, porém o termo não abrange suficientemente as diversidades de elementos que compõem o universo compreendido.

É importante mencionar, entretanto, que um dos denominadores comuns das entidades elencadas no rol do Terceiro Setor, conforme Bettiol *et al.* (2006), utilizam-se de recursos financeiros advindos principalmente do Estado. Esses recursos chegam às instituições do Terceiro Setor, geralmente, sob a forma de contribuições, doações, subvenções. Essas modalidades de ativos podem ser assim definidas:

- Subvenções – Estão previstas em lei orçamentária, são consideradas sob a forma de contribuição pecuniária, e “concedidas por órgãos do poder público, entidades públicas ou privadas, com o objetivo de cobrir despesas com a manutenção e custeio, com ou sem contraprestação de bens ou serviços” (NBC T 19.4).
- Contribuições – São transferências voluntárias que, na visão de Bettiol *et al.* (2006, p. 3), são “incondicionadas de ativo para uma entidade advinda de outra entidade

que não espera receber valor em troca e não age como um proprietário. Também pode ocorrer sob a forma de cancelamento de passivo”.

- Doações – São as transferências de recursos financeiros gratuitos e que são consideradas de modo definido “ou do direito de propriedade de bens móveis e imóveis, com as finalidades de custeio, investimentos e imobilizações, sem contrapartida do beneficiário dos recursos” (NBC T 19.4).

Milani Filho (2004) destaca outra propriedade do Terceiro Setor: o fato de que essas instituições não possuem proprietários, preenchem a função do Estado e têm dotação de interesse social, visando proporcionar benefícios à sociedade na qual atuam e ainda reinvestindo seus *superávits*.

As principais e fundamentais características desse setor, no entanto, segundo Olak *et al.* (2008), são: (1) o lucro não é o meio pelo qual se garante a continuidade da existência da entidade e nem a sua razão de ser; (2) o motivo de existência é provocar mudança social; (3) quem possui o patrimônio é a sociedade e não os membros ou mantenedores da entidade; (4) as contribuições, doações e subvenções são normalmente as principais fontes de recurso.

Na Itália, verifica-se que a particularidade do Terceiro Setor é evidenciada por uma vocação assistencial. O setor, todavia, mostra também uma vocação comercial, como nos países anglo-saxônicos. Outra propriedade dele é ser dicotomizado e concentrado, apresentando, portanto, várias formas de classificação (MELANDRI, 2010).

### **3.3 Classificação no Brasil do Terceiro Setor**

Considerando-se a classificação do Terceiro Setor no panorama brasileiro, no entendimento de Guerra Silva (2010), corresponde a duas pessoas jurídicas dentro do atual Código Civil – Lei nº 10.406/02: as Associações e Fundações. Todavia, Souza (2010) destaca que essas são entidades clássicas, mas não as únicas. Visto que, conforme o artigo 44 do Código Civil – Lei nº 10.406/02, são consideradas pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as

fundações; **IV** – as organizações religiosas; **V** – os partidos políticos. **VI** - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

As fundações e associações, na visão de Peyon (2004, p. 8), são formas jurídicas de direito privado que se assentou chamar de Organizações Não Governamentais (ONG's). Sobre essas pessoas jurídicas, Coelho (2002) assevera que estão nas asas da mesma normalização e possuem as mesmas características básicas, ou seja, sem fins lucrativos, têm como escopo o bem coletivo e não são governamentais.

O termo ONG, segundo Violin (2008), é um nome fantasia, indicado a organizações mais politizadas, mais atuantes na defesa e construção de direitos, quando lutam pela melhor qualidade de vida da população. Logo, são excluídas desse conceito as entidades sem fins lucrativos de benefício mútuo.

Sobre as ONG's, Camargo (2002) destaca que são um tipo de organização da sociedade, uma vez que representam um agrupamento institucionalizado de pessoas, com o objetivo de lutar por causas coletivas, bem como apoiá-las.

As Organizações Não Governamentais, ou Terceiro Setor, no entendimento de Paes (2006), têm como classificação três tipos de entidades: as sociedades, as associações e as fundações. Já, na concepção de Laffin *et al.* (2002), existem cinco entidades que são englobadas no Terceiro Setor no Brasil: (a) associações, (b) organizações filantrópicas, (c) organizações não governamentais, (d) fundações privadas, e (e) organizações sociais. Camargo (2002), por sua vez, diferentemente, classifica as entidades sem fins lucrativos em seis categorias: as associações, as fundações, os sindicatos, as cooperativas, as igrejas e as ONG's.

Relativamente às entidades que são consideradas como Terceiro Setor, Olak *et al.* (2008) identificam: 1) Entidades tradicionais religiosas e laicas – igreja, templo de culto; 2) Entidades paraestatais – partidos políticos e sindicatos; 3) Organizações não governamentais – também conhecidas por ONG's - entidades que visam à defesa dos direitos humanos e mobilização social; 4) Entidades associativas – união de cidadãos que tem como objetivo o benefício de seus integrantes; 5) Entidades de iniciativa empresarial – empresários que formam instituições para fazer filantropia; e

6) Empreendimentos de serviços no Terceiro Setor – as entidades empresariais que cobram serviços como estratégia de sustentabilidade.

Para esta pesquisa, o Terceiro Setor será classificado em Associação, Fundação, Sindicato, Igreja e Cooperativa. Referentemente à fundação, Camargo (2002, p. 37) destaca como sendo um patrimônio, associado a uma ideia do instituidor e colocado a serviço de um fim determinado.

Paes (2006) traça o seguinte perfil para as fundações:

A fundação é uma instituição de fins determinados (finalidade esta que depende da vontade do instituidor), formada pela atribuição de personalidade jurídica a um complexo de bens livres, que é o patrimônio, o qual será administrado por órgãos autônomos de conformidade com as previsões do estatuto (PAES, 2006, p. 36).

Outra forma de classificação são as associações, cujo conceito, conforme Young (2005, p. 14), é compreendido como pessoa jurídica constituída para atender aos interesses comuns relativos ao caráter religioso, cultural, político, assistencial e esportivo. Para Paes (2006), no entanto, elas são a forma pela qual certo número de pessoas, ao se congregarem, colocam em comum serviços, atividades e conhecimentos em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim.

Outro componente do Terceiro Setor é o sindicato. Segundo Paes (2006) e Camargo (2002), a história política revela duas concepções distintas sobre a natureza jurídica do sindicato. São elas: 1) nos regimes ditatoriais, a lei tende a transformá-lo em órgão de estreita colaboração com o Estado e, em virtude disso, subordina-o ao poder político e transforma-o em pessoa de direito público, e 2) nos sistemas de mais pura tradição democrática, ao contrário, o sindicato é definido pelas leis nacionais como pessoa de direito privado.

As cooperativas são consideradas outro elemento do Terceiro Setor. Sobre elas, Paes (2006) afirma serem caracterizadas como sociedades de pessoas de natureza civil com forma própria e com o objetivo de prestar serviços aos seus associados. As cooperativas, conforme Camargo (2002, p. 46-47), são classificadas em duas categorias: as fechadas, que admitem como cooperados somente as pessoas

ligadas a uma mesma empresa, sindicato ou profissão, e as abertas, as quais admitem qualquer pessoa que queira a elas se associar.

As igrejas também fazem parte do Terceiro Setor e, conforme Camargo (2002, p. 51), o seu papel é de coordenar e mobilizar segmentos da sociedade em prol da promoção social, sobretudo nas áreas de educação, saúde e assistência social.

### **3.4 Regulamentação no Brasil do Terceiro Setor**

No século XX, devido à urbanização e à industrialização, o cenário social modifica-se e, no panorama social, surgem as associações profissionais, as de classe e os sindicatos. A ausência de uma legislação trabalhista tornou comum a criação de associações de autoajuda, com o objetivo de prover assistência aos trabalhadores em caso de acidente, desemprego ou morte.

Em 1937, o Brasil começa um período ditatorial. O Estado é ampliado, surgem empresas públicas destinadas à prestação de serviços sociais, com a construção e aumento de escolas e hospitais públicos. Em 1942, no período de ditadura, foi criada a Legião Brasileira de Assistência (LBA), com o objetivo de prestar, diretamente ou em colaboração com outras entidades, serviços de assistência social. Paralelamente, foi instituído, pelo Decreto-lei nº 20.351, de 31 de agosto de 1931, o Conselho Nacional do Serviço Social (CNSS), que consolida a aliança entre o Estado e as entidades prestadoras de serviços de interesse público nas áreas da assistência social, saúde e educação.

Também nesse período, surgiu a Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, vigente até o momento da realização desta pesquisa, instituindo a conhecida *declaração de utilidade pública*. Trata-se de um reconhecimento do Poder Público federal às entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, constituídas no País, que conforme o art. 1.º da Lei nº 81, de 28 de agosto de 1935, não remuneram seus dirigentes que estejam em efetivo funcionamento e sirvam desinteressadamente à coletividade. A vedação à vinculação de qualquer benefício decorrente do título de utilidade pública consta expressamente na Lei nº 91/1935.

Após o período de ditadura, a sociedade brasileira tem um momento de redemocratização, a qual foi consolidada na Constituição de 1988. Pela primeira vez, de maneira expressa, atribuiu-se também à sociedade civil, por meio de organizações privadas sem fins lucrativos, o dever de contribuir para a consecução dos objetivos do Estado.

De acordo com Peroni *et al.* (2009), o Brasil, na década de 80, passa por uma crise econômica pela qual o Estado é identificado como responsável, o que está expressamente elencado no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE). Esse plano, elaborado pelo Ministério da Administração e Reforma do Estado, foi aprovado no primeiro governo do presidente Fernando Henrique Cardoso (1995-1998).

Segundo esse Plano, a saída para a superação da crise é a reforma do Estado, como uma exigência imposta pela globalização econômica e uma necessidade premente para o país, com base nas seguintes estratégias: privatização – transferência para o setor privado das atividades que podem ser controladas pelo mercado; descentralização – transferência para o setor privado de serviços auxiliares ou de apoio; e publicização – transformação de uma organização estatal em uma organização de direito privado, mas pública não estatal (BRESSER PEREIRA, 1998, p. 61). Ou seja, nesse plano, a possibilidade de superação da crise é a reforma do Estado, com a privatização, a descentralização e a publicização.

Nesse contexto, foi transferida para a sociedade civil a responsabilidade estatal e, para balizar essa ideia, surgem as seguintes leis: Lei das Organizações Sociais (OS), Lei nº 9.637, de 1998, e Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Lei nº 9.790, de 1999.

A Constituição de 88, juntamente com a Reforma do Estado, trouxe a ideia de um Estado gerencial e reconheceu a existência de um setor de serviços não exclusivos. O Terceiro Setor ganha importância nesse processo, visto que o Estado ponderou que as organizações da sociedade civil poderiam prestar os serviços ao cidadão com maior eficiência, em detrimento da burocracia estatal. Porém, esses serviços deveriam ser fomentados pelo Estado (SILVA, 2010).

Na década de 90, foi criado, com o advento da Comunidade Solidária, segundo Silva (2010), o grupo de trabalho para a regulamentação dessas organizações sociais, o que foi denominado de *Marco Legal do Terceiro Setor*. Argumentava-se que o Primeiro Setor (Estado) e o Segundo Setor (Mercado) possuíam suas leis e regras estabelecidas, mas o Terceiro Setor (Entidades de Interesse Social) ressentia-se da falta dessa regulamentação. Assim, o Marco Legal envolvia, além da ideia de uma legislação societária, uma legislação acerca do trabalho voluntário, sobre relações de trabalhos em geral, sobre recursos oriundos de incentivos fiscais e sobre a fiscalização e acompanhamento dos recursos gerenciados pela entidade.

Em 1998, foi aprovada e publicada a Lei nº 9.608, que, segundo Silva (2010), vem regulamentar o trabalho voluntário no Brasil, especialmente voltado para o recrutamento feito pelas organizações sociais, logo, visando à profissionalização do setor. Muitas dúvidas surgiram sobre os conflitos trabalhistas, mas, com o passar do tempo, a questão parece se amainar diante da convivência com o voluntário e da definição clara do seu papel na entidade.

No art. 1º da referida lei, o serviço voluntário foi definido como “[...] atividade não remunerada, prestada por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza, ou a instituição privada de fins não lucrativos, que tenha objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social, inclusive mutualidade” (BRASIL, 1998).

Em 1999, foi promulgada a Lei nº 9.790, a Lei da OSCIP, que, no dizer de Silva (2010), veio substituir a Lei nº 91/1935, a qual instituiu a figura jurídica dos Títulos de Utilidade Pública, regulamentada pelo Decreto nº 50.517/61. Todavia, não houve revogação dessa lei e, no momento da elaboração desta pesquisa, as legislações vigoravam concomitantemente. Por consequência, os títulos e certificações de Utilidade Pública Federal, Entidade Beneficente e OSCIP estão simultaneamente ativos.

A lei referida, de acordo com Zanluca (2006), apresentou uma caracterização específica das Entidades de Interesse Social perante o Estado: a qualidade de *interesse público*. Esse conceito altera o de Utilidade Pública, pois cria dois tipos de organizações sociais: as declaradas de interesse público para fins de relações com

o Governo e aquelas de qualidade social, não declarada de interesse público. Observa também o autor que a lei relacionou as atividades sociais que são admitidas para homologação de uma organização social como de interesse público. O intuito era restringir o acesso generalizado aos recursos públicos de ações sociais, canalizando-os de maneira mais direcionada para as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIPs –, dando uma direção orçamentária mais controlada no âmbito do Poder Público.

Também decorrente dessa regulamentação legal foi estabelecido um mecanismo de transparência, em que a sociedade, por meio da *internet*, passou a ter acesso aos dados cadastrais e a outras informações sobre as organizações que detinham esse título. Posteriormente, os demais títulos e certificações também foram disponibilizados da mesma forma (SILVA, 2009).

Nesse contexto, o Conselho Federal de Contabilidade vem estabelecendo critérios e procedimentos para todas as atividades, por meio dos NBC-T (Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica). A NBC-T 10.19 dispõe sobre as Entidades sem Fins Lucrativos, determinando disposições gerais, formas de registro contábeis e as respectivas demonstrações contábeis.

### **3.5 Classificação na Itália do Terceiro Setor**

Devido à diversidade de atividades, o Terceiro Setor, na visão de Propersi (2004), está classificado em vinte categorias, sendo elas: Associação; Fundação, sejam reconhecidas ou não reconhecidas, e ainda as chamadas bancárias (os *Comitato*); Organização de Voluntariado; Cooperativa Social; Instituição Pública de Assistência e Beneficência Pública e Privada - IPAD; Associação esportiva; Associação sem fins lucrativos e *pro-loco*; Instituição eclesiástica católica; Instituição religiosa de outra confissão; Organização não Governamental - ONG; Instituição de promoção social; Instituição lírica; Empresa cooperativa; Sociedade de mútuo resgate; Centro de formação profissional; Instituição de Patronato; Organização Não lucrativa de Utilidade Social - ONLUS.



Segundo Melandri (2010), entretanto, esse setor, na Itália é classificado somente em dois grandes grupos. No primeiro, encontram-se as associações e fundações reconhecidas e não reconhecidas. As fundações, em Fundações Italianas por escopo de atividade e *Comitato*. E o segundo grupo, denominado de Configuração Especial, que tem como componente desse universo o Voluntariado, a Cooperativa Social, a Organização não Governamental - ONG, a Associação de Promoção Social, os entes Eclesiásticos Católicos e entes de Outras Religiões Confessionais; o Patronato; e as outras tipologias especiais.

Na concepção de Sciumé e Zazzeron (2011), o Terceiros Setor, na Itália, divide-se, conforme o Código Civil, em Associação, Comitato (órgão que se semelha a uma Fundação, visto que pode ser instituída de acordo com os interesses de seu fundador), os entes reconhecidos e que tenham adquirido personalidade jurídica, os entes de legislação definidas por legislações especiais e, por fim, empresas sociais. Para esta pesquisa, será utilizada a classificação: as Associações reconhecidas, Fundações reconhecidas ou não reconhecidas, bem como ONLUS.

As associações não reconhecidas representam uma estrutura muito difusa de organizações não lucrativas, conforme Melandri (2010). Elas podem ter vários níveis de enquadramento, como voluntariado, ONLUS, associação de promoção social. As associações reconhecidas têm como principal diferencial em relação às não reconhecidas o reconhecimento e o revestimento da formalidade. E ainda é necessária a aprovação do seu estatuto, em ato público, que deve conter os requisitos legais, objeto social, normas de administração, e prever a aprovação anual de seus demonstrativos em reunião de assembleia.

Sobre as fundações, Frascarelli (2011) ressalta que são dotadas de personalidade jurídica, voltadas ao escopo estabelecido por seu fundador e tem como elemento diferencial das associações o patrimônio, visto que a pluralidade de associados não assume relevância. A fundação é um ente que se constitui por atos seja *intervivos*, no senso dos artigos 14 e 16 da Lei nº 262/42 (código civil italiano), ou determinado em disposições constituídas em testamento. Em ambos os casos, trata-se de uma condição unilateral.

Nas fundações, o estatuto e particularmente as disposições concernentes à finalidade social são fixadas pelo fundador, não são modificadas e só podem ter ampliações de escopo. A diferença entre elas e a associação é que, na primeira, não existe uma assembleia e, para poder cuidar do patrimônio, é constituído um conselho de administração, o qual faz a gestão segundo as normas estatutárias com maior rigor e controle. Quando for o caso de extinção, o destino do patrimônio são outras instituições com o mesmo escopo, seguindo a legislação vigente (SCIUMÉ; ZAZZERON, 2011).

Sciumé e Zazzeron (2011) afirmam que outro componente do Terceiro Setor na Itália é a ONLUS – Organização de Utilidade Social –, cuja legislação traz uma benevolência, visto que tem um regime tributário particular. A legislação elenca quais são os entes jurídicos que podem ser classificados como ONLUS, baseando-se no seu escopo.

Segundo os autores Propersi (2004) e Sciumé e Zazzeron (2011), a variedade de constituição jurídica é devida à evolução ocorrida no tempo e à falta de visão do conjunto e elaboração de um projeto único para o desenvolvimento do setor. Importante destacar que, acima de tudo, o conhecimento das normas jurídicas e a adequação das exigências sociais são fundamentais para a compreensão de todo o sistema de governança que caracteriza as instituições sem fins lucrativos.

### **3.6 Regulamentação na Itália do Terceiro Setor**

Na Itália, têm-se os entes jurídicos classificados como associação, fundação, cooperação de direito eclesiástico, entre outros, que operam sem finalidades lucrativas. Nesse contexto, a Lei nº 262/1942 do Código Civil não prevê uma definição específica de entes não lucrativos e vem de fato regulamentar com dificuldade as disposições na formação, constituição e administração das pessoas jurídicas constituídas com essas finalidades (SCIUMÉ; ZAZZERON, 2011).

É crescente o número de instituições sem fins lucrativos, apesar de a Lei nº 262/42 do Código Civil não disciplinar de forma precisa e detalhada as atividades e o funcionamento dos entes do Terceiro Setor. Esse crescimento é devido, em grande

parte, à Constituição Italiana de 1948, visto que apresenta na Carta Magna a valorização do homem em sua dimensão social, na liberdade de associação e de empresa. Essa maximização está disposta no artigo 18 da Constituição Italiana, de forma liberal e espontânea, e, ainda, aplicam-se as tipologias culturais, recreativas, sindicais, políticas ou sociais (D'ANDÓ, 2011).

A Constituição Italiana reforça os direitos de associação em vários artigos, essencialmente do artigo 1 ao 42, seja no âmbito religioso (art. 19), sindical (art. 39), político (art. 49), do indivíduo (art. 20), direito internacional (art. 10), trabalho (art. 1 e 4), igualdade (art. 3), promoção da cultura e da pesquisa científica (art. 9), liberdade de pensamento (art. 21), saúde (art. 32), entre outros (SCIUMÉ; ZAZZERON, 2011).

Com a evolução do setor e a partir das premissas constitucionais, ocorre a necessidade de regulamentação. Assim sendo, o parlamento se manifesta primeiramente na atividade de voluntariado em 1991, com a Lei nº 266/91, de forma integral e em complemento à carência estatal. Além dessa, com a Lei nº 381/91, que trata da cooperação social no sentido de prover a legislação no escopo social e solidário (D'ANDÓ, 2011).

Em geral, a exigência de estrutura de uma associação provém de fato de uma pluralidade de temas e de sujeitos que perseguem uma finalidade em conjunto, mas que pode ser seguida de forma individual. De outro lado, tem-se a fundação, em que as pessoas instituem a personalidade jurídica, decididas a destinar determinado patrimônio em prosseguimento aos objetivos propostos. Via de regra, não se modifica, salvo em casos previstos no artigo 28 do Código Civil italiano, o qual trata da destinação dos ativos quando se encerra o ente jurídico (SCIUMÉ; ZAZZERON 2011).

Baseados na Lei nº 262/1942, as associações podem ou não ser reconhecidas. A associação não reconhecida e a reconhecida, entretanto, são caracterizadas da mesma forma, ou seja, como um conjunto de pessoas que se agrupam, perseguem um objetivo comum e decidem dar regras às finalidades propostas por ocasião da constituição, sob pena de exclusão em casos de desrespeito. Os dois modelos de associação (reconhecidas e não reconhecidas) diferem apenas no requisito de reconhecimento (SCIUMÉ; ZAZZERON, 2011).

Na Lei nº 262/1942, segundo D'Andó (2011), a distinção entre as associações reconhecidas e não reconhecidas se faz no sentido de que as associações reconhecidas são detalhadas a partir do artigo 12 da referida lei, ou seja, que estas obtêm personalidade jurídica com reconhecimento concedido pelo Presidente da República, podendo, ainda, ser esse poder delegado aos prefeitos.

Por outro lado, as associações não reconhecidas são contempladas no artigo 36. Logo, as organizações não reconhecidas são conceituadas como um grupo de pessoas reguladas pelos seus membros. Observa-se, ainda, que essas associações, por não adquirirem a personalidade jurídica, não têm muita autonomia e, por conseguinte, gozam de limitada capacidade jurídica.

Conforme disposto na Lei nº 262/1942, no artigo 14, a associação reconhecida deve estar constituída mediante ato público para obter personalidade jurídica. Indica essa legislação que as associações ou fundações devem procurar a prefeitura da província onde está sediada a instituição para poder fazer o reconhecimento (FRASCARELLI, 2011).

O artigo 1º do Decreto Italiano nº 361/2000, que introduz o artigo 14 no Código Civil italiano, disciplina o registro dessas associações e fundações e também das outras instituições de caráter privado. Além disso, o decreto prevê a possibilidade de alterações e modificações dos estatutos e dos atos constitutivos. Os documentos necessários para fins de registro são cópias autenticadas do ato constitutivo, do estatuto, relação das atividades que pretende desenvolver, relação econômico-financeira, cópia do balanço preventivo e aprovação das contas no último triênio e no período que antecedeu o reconhecimento e, por fim, a relação dos dirigentes da instituição. Demonstra a prática em geral que o processo de inscrição leva em torno de 120 (cento e vinte) dias (SCIUMÈ; ZAZZERON, 2011 e FRASCARELLI, 2011).

## **4. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Neste capítulo, apresenta-se a metodologia proposta para que sejam atingidos os objetivos estabelecidos e se atenda à questão de pesquisa, com a obtenção dos resultados. Definem-se a teoria de base, a abordagem e a tipologia da pesquisa.

### **4.1 Teoria de Base**

Esse estudo está sob a luz da teoria institucional, que, de acordo com Lawrence, Winn e Jennings (2001), procura observar no fenômeno os aspectos normativos, coercitivos, regulativos, temporalidade e a estabilidade dos processos, sempre diante de um nível social sistêmico.

Desde o surgimento da sociologia clássica, existem debates acerca das instituições, dos fenômenos e dos aspectos sociais que são tratados na teoria institucional. Fontes de autoria as mais diversas, como Durkheim (1996); Giddens (1984); Luckman (1997); Marx e Engels (1998); Parsons (1956); Weber (1996); entre outros, vêm embasar e constituir, por meio de fundamentos sociológicos clássicos, a teoria institucional.

De acordo com Crubellate (2004), a partir dos interpretativistas como Giddens (1984), Ricoeur (1983), Shutz (1967) e outros é que a noção de organização modificou-se. Dessa forma, além das ações intencionais, consideraram-se as interações culturais, políticas, cognitivas e simbólicas de todos os processos sociais.

Na perspectiva institucional, três sentidos são identificados: o centrado no externo das organizações, o de natureza cognitiva e o micro e macrosocial (DIMAGIO, POWEL, 1991). O primeiro está centrado em aspectos institucionais ambientais, ou seja, o externo das organizações, em que se busca a forma como a organização se relaciona com os outros elementos ambientais, ou como os agentes afetam os ambientes institucionalizados. O segundo, que defende a natureza cognitiva e simbólica da organização e o terceiro que considera os níveis macro e microsocial.

A instituição deve buscar o equilíbrio com o ambiente em que ela se encontra, considerando as novas direções. Isso sugere o fato de que aquilo que alguns encararam como sendo o novo institucionalismo pode, também, ser analisado como novas direções compreendidas pelos autores (SELZNICK, 1996). Dessa forma, tem-se a legitimação como fonte de inércia e justificativa de formas e práticas, o mimetismo como resposta à incerteza e as estruturas formais como respostas aos mitos institucionalizados.

DiMaggio e Powel (1991) defendem, no entanto, que a característica do institucionalismo está assinalada por influências, coalizões, valores e interesses em competições. E, assim, percebe-se, nessa perspectiva, que o fenômeno da institucionalização organizacional está caracterizado nos processos de natureza cognitiva e simbólica da organização.

O aspecto cognitivista, além de essencial, é fator preponderante nos estudos da linha institucional em teoria das organizações. Desse modo, tem como finalidade analisar a permanência de estruturas sociais ao longo do tempo e também dos processos de isomorfismo social, especialmente mediante processos miméticos.

Três estruturas para mecanismo de isomorfismos são defendidas por DiMaggio e Powell (1991): o isomorfismo coercitivo, o mimético e o normativo. A primeira estrutura, o isomorfismo coercitivo, é resultante das pressões formais e informais exercidas em organizações por outras organizações. O isomorfismo coercitivo resulta de pressões formais e informais, exercidas sobre organizações por outras organizações das quais existem dependência no sentido de expectativas culturais internacionais às organizações. Para esses autores, o isomorfismo mimético é resultante da busca por modelos a serem adotados em diferentes contextos de incertezas. E, por último, o isomorfismo normativo, que é o “esforço coletivo de membros de uma ocupação para definir as condições e métodos de seu trabalho” (DIMAGGIO; POWELL, 1991, p. 67).

A segunda perspectiva é centrada na difusão de estruturas de processos organizacionais cuja legitimidade está baseada em processos normativos ou cognitivamente sustentada como socialmente legítimos. Nesse caso, o foco recai

sobre o processo pelo qual eles são criados e se expandem em nível microsocial, em contraponto ao nível macroestrutural e sob o aspecto ambiental.

Recentemente, a teoria organizacional, procurando combinar os entendimentos, fez surgir a terceira perspectiva, que considera o fenômeno institucional com a simultaneidade dos níveis macro e microsocial, buscando, assim, a compreensão dos processos de natureza convencional e também abrangendo as análises institucionais, as relações entre os aspectos formais da organização e seus desdobramentos no âmbito das relações (CRUBELATTE, 2004).

Para alguns autores, como Meyer; Boli e Thomaz (1994), a questão institucional se desenvolve na teoria organizacional diante de uma postura analítica a partir da análise ontológica da realidade social para rever a concepção do ambiente organizacional. Significa que os agentes são identificados quando possuem como referência padrões institucionalizados e que servem de base para a ação.

Nesse contexto, nasce, portanto, o novo institucionalismo em organizações, caracterizado por fundamento cognitivo e pela ênfase à persistência de aspectos sociais, à igualdade de estruturas, de processos e ferramentas. No entanto, essa é uma concepção de certo modo purista diante da perspectiva institucional. E, segundo Meyer e Rowan (1991, p. 42), surge a institucionalização, que é o “processo pelo qual processos, obrigações ou realidades sociais adquirem *status* de regra no pensamento e ação social”.

Diante do grupo de novos institucionalistas, Selznick (1996) destaca a importância da interação entre cultura e organização, intercedida por padrões de percepção e avaliação. Ao passar dos tempos, e mesmo com a intensificação das discussões e considerações feitas pelos primeiros institucionalistas, algumas não foram capazes de sobrepor outras correntes de pensamento (SCOTT, 2008).

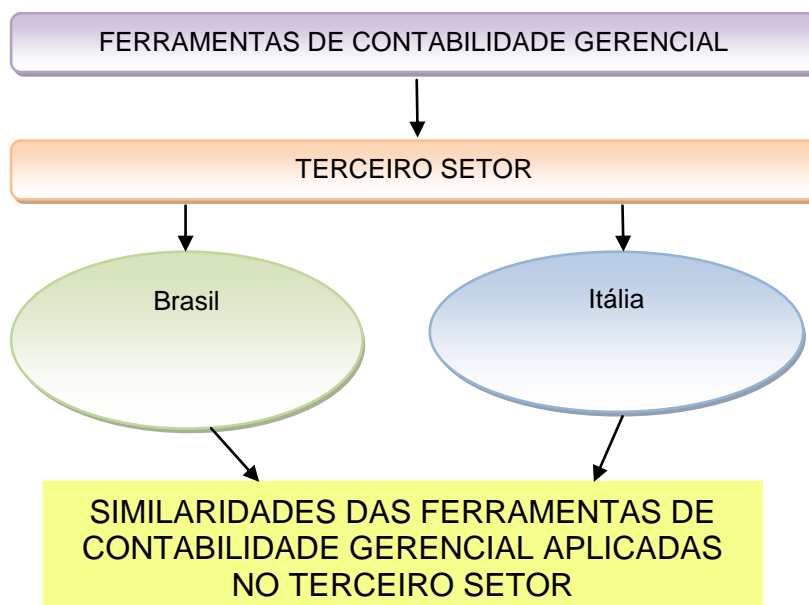
Em síntese, de acordo a teoria institucional, é relevante considerar que esta pesquisa, assim como a teoria que a suporta, é um processo complexo e, como tal, deve ser estudado considerando-se todo o contexto em que as respostas foram apresentadas pelas instituições brasileiras e italianas.

Faz-se necessário ressaltar que a teoria institucional, por sua vez, tem capacidade de transformar os hábitos em rotinas institucionalizadas ao serem identificadas nas instituições. Elas trazem maior entendimento, conhecimento e coerência na identificação das ferramentas de contabilidade gerencial e, por consequência, ao comportamento da organização.

#### 4.2 Desenho da pesquisa

De acordo com Flick (2009, p. 59), a expressão “desenho da pesquisa” não é comumente usada em pesquisas qualitativas, no entanto é a melhor forma de “planejar e garantir” seus resultados. Nesse sentido, Hammerley e Atkinson (1995, p. 24) atestam que “o desenho de pesquisa deve ser um processo reflexivo que opera em cada etapa do projeto”.

A definição de desenho de pesquisa, para Ragin (1994, p. 191), consiste em planejar e, dessa forma, recolher e “analisar evidências” que podem auxiliar o pesquisador a responder à questão de pesquisa proposta. Diante da exposição e a fim de otimizar os resultados do estudo em questão, ilustra-se, na Figura 2, o desenho de pesquisa.



**Figura 2** - Desenho da pesquisa  
Fonte: A autora



Percebe-se, a partir da Figura 2, que a pesquisa tem como foco as ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor, identificando-se as similaridades da instituição no Brasil e na Itália.

#### **4.3 Estratégias de Planejamento da Pesquisa**

As realidades administrativas pouco exploradas demandam estudos investigatórios para compreender e interpretar o curso dos acontecimentos e seus efeitos (WEBER, 1992).

A pesquisa, com relação à abordagem do problema, classifica-se como qualitativa. Esse tipo de pesquisa é conhecida como naturalística, visto que, para estudar “um fenômeno relativo às ciências humanas e sociais é necessário que o pesquisador entre em contato direto e prolongado com o ambiente no qual o fenômeno está inserido” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 142).

Na pesquisa qualitativa, o objeto de estudo não é reduzido e o máximo de variáveis é estudado, na totalidade e na complexidade. Ela “tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de edições” (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 143).

Por conseguinte, segundo Flick:

...muitas vezes não se restringe à produção de conhecimento ou a descobertas com propósitos científicos. Com frequência, a intenção é mudar a questão em estudo ou produzir conhecimento relevante em termos práticos, ou seja, produzir ou promover soluções para problemas concretos (FLICK, 2009, p. 21).

O escopo da pesquisa qualitativa é considerado por Cooper, Schindler (2003) a análise de informações para poder avaliar documentos governamentais e opiniões. Os autores ponderam ainda que o planejamento da pesquisa deve fornecer as respostas aos pesquisadores, nortear a seleção de fontes e destacar os procedimentos para cada atividade da pesquisa.

À luz dessas considerações, no Quadro 1, apresenta-se o planejamento deste estudo.

CATEGORIA	OPÇÃO
O método de coleta de dados.	<b>Interrogação/Comunicação:</b> O pesquisador questiona os sujeitos e coloca as respostas mediante meios pessoais ou impessoais.
O poder do pesquisador de produzir efeitos nas variáveis que estão sendo estudadas.	<b>Ex post facto:</b> Os investigadores não têm controle sobre as variáveis no sentido de poderem manipulá-las.
O objetivo de estudo.	<b>Descritivo:</b> Pretende descobrir quem, o quê, onde e quanto.
A dimensão de tempo.	<b>Transversal:</b> São feitos uma vez e representam um instantâneo de um determinado momento.
O escopo do tópico – amplitude e profundidade – do estudo.	<b>Caso:</b> Coloca mais ênfase em uma análise contextual completa de poucos fatos ou condições e suas inter-relações.
O ambiente de pesquisa.	<b>Campo:</b> Quando ocorre sob condições ambientais reais.
As percepções das pessoas sobre a atividade de pesquisa.	<b>Rotina Real</b>

**Quadro 1** - Classificação da pesquisa

Fonte: Adaptado de Cooper e Schindler (2003)

Com relação ao objetivo do estudo, a presente pesquisa caracteriza-se como um estudo descritivo, pois tem como peculiaridade a descrição das características das organizações do Terceiro Setor escolhidas para a pesquisa, visando estudar profundamente a realidade dessas organizações no tocante aos aspectos das ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas.

O estudo em questão também está incluso na categoria formal, uma vez que seu objetivo é responder à questão de pesquisa (COOPER; SCHINDLER, 2003). Além disso, busca responder aos pressupostos para assim identificar as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas pelo Terceiro Setor, evidenciando, por meio de análise comparativa, as similaridades na utilização de ferramentas de contabilidade gerencial.

Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, visto que, na sustentação teórica, a abrangência é de “desde publicações avulsas, boletins, jornais revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros” (BEUREN *et al.*, 2008, p. 87).

No referencial teórico deste trabalho, foi possível valer-se da técnica da pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias, que, no entendimento de Marconi e Lakatos (1999), abarcam a bibliografia pública existente em relação ao tema de estudo.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema do estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações

em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão (MARCONI e LAKATOS, 1999, p. 73).

Esta pesquisa também se caracteriza como documental e, nesse sentido, afirma Fachin (2006) que são analisados documentos institucionais, como editoriais, códigos, normas, atas, relatórios, entre outros. No caso deste estudo, foi realizada a análise comparativa mediante verificação de relatórios, demonstrativos, estatutos e relatórios de auditoria, ou seja, documentos oficiais fornecidos pela instituição de cada país em estudo.

Com relação à estratégia, a tipologia da pesquisa, na questão da amplitude e profundidade, classifica-se como estudo de caso, visto que é a melhor opção para atingir o objetivo proposto. É ponderado diante da perspectiva empírica de investigação a partir de “um fenômeno contemporâneo dentro do seu contexto, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2005, p. 32).

O estudo de caso, para Stake (2000), é uma abordagem metodológica que incorpora um número de medidas de coleta de dados. Nesta pesquisa, portanto, várias técnicas são utilizadas: análise de documentos, coleta de dados mediante visita aos endereços eletrônicos, entrevistas semiestruturadas e observação. E, face ao estudo de caso, o objetivo visa comparar, enriquecer e não quantificar.

Selecionado a partir da oportunidade de pesquisa e da análise de duas instituições do Terceiro Setor, a validação dos achados é feita por múltiplas evidências: revisão teórica, entrevistas, verificação dos sistemas, controles e informações contábeis e pesquisa documental.

A abordagem de comunicação utilizada na pesquisa foi a da técnica de entrevista, caracterizada como semiestruturada, que, para atingir melhor resultado, segue um roteiro. Assim, ela visa a direcionar a entrevista, o que conduz à coleta de dados com boas perspectivas de resultado, servindo de orientação aos questionamentos. No entanto, foi mantida a margem de flexibilidade que os estudos qualitativos requerem.

Na exploração de dados secundários, o pesquisador deve começar inicialmente com os arquivos de dados da própria organização (COOPER; SCHINDLER, 2003). Neste

caso, as primeiras evidências foram coletadas nos endereços eletrônicos das instituições, como estatuto e relatório de atividades. Em seguida, foram salvos em arquivos digitais, lidos, separados por assunto e, após uma segunda leitura, foram destacadas as informações pertinentes ao trabalho. Por fim, foram utilizadas para a coleta das informações, assim como para a análise documental, a verificação *in loco*, seguida de análise de conteúdo e análise de discurso.

O estatuto foi o responsável pela identificação da finalidade, estrutura funcional e organizacional, bem como das responsabilidades atribuídas pelos seus departamentos. Entretanto os relatórios de atividades apresentam os principais números gerados durante a gestão da organização, assim como os programas e projetos da organização. As demonstrações financeiras trazem os resultados financeiros e patrimoniais da instituição.

A abordagem classifica-se, quanto aos efeitos do pesquisador nas variáveis em estudo, como um planejamento *ex post facto*, uma vez que a pesquisa apenas relata o ocorrido e os pesquisadores não têm controle sobre as variáveis, impossibilitando, portanto, a manipulação e influência no julgamento.

Nesta pesquisa, são analisadas as organizações WWF Brasil, com sede em Brasília, e a WWF Itália, sediada em Roma, por meio das entrevistas com seus gestores, bem como verificação dos relatórios e documentos disponibilizados. Na essência, essas instituições atuam na área de preservação ambiental, recebem recursos internacionais e estão classificadas como organizações não governamentais. Na sequência, elas são devidamente apresentadas no tópico estudo de caso.

#### **4.4 Constructos e Categorias**

Pode-se considerar como conceito de constructo “uma imagem ou ideia inventada especificamente para uma determinada pesquisa e/ou criação de teoria” (COOPER; SHINDLER, 2003, p. 53). Esta pesquisa apresenta como constructo as ferramentas de contabilidade gerencial.

O estudo em questão descreve as categorias que foram aplicadas e, nessa concepção, apresentam-se as técnicas e métodos de custeio, técnicas de

orçamentação, avaliação de desempenho, tecnologia da informação, informação para tomada de decisão e contabilidade gerencial estratégica e fatores institucionais. As métricas de estudo dessas categorias e algumas referências utilizadas estão destacadas a seguir no Quadro 2.

Das categorias acerca das ferramentas de contabilidade gerencial foram identificadas aquelas possíveis de serem utilizadas pelas organizações do Terceiro Setor, mediante análise e seleção das ferramentas apontadas nos artigos que serviram de base para o modelo de pesquisa, excluindo-se totalmente as aplicadas exclusivamente para as indústrias. A partir dessa seleção, utilizou-se das informações para elaboração do roteiro de entrevista. No protocolo de estudo de caso e no apêndice A, encontram-se mais detalhes a respeito da elaboração do roteiro.

Construto	Categorias	Métricas	Referências
F E R R A M E N T A S  D E  C O N T A B I L I D A D E  G E R E N C I L	Técnicas de Custeio	Custos fixos, variáveis, diretos e indiretos	Blocker <i>et al.</i> (2007); Nakagawa (2007); Bruni e Famá (2004); Ching (2006)
	Métodos de Custeio	ABC <i>Target Costing</i> <i>Kaizen</i> Custos da Qualidade Custo Padrão Custo por Absorção	Blocker <i>et al.</i> (2007); Warren, Reeve & Fess (2003)
	Técnica de orçamentação	Orçamento baseado em variáveis, Orçamento flexível; Orçamento base zero; Orçamento capital; Planejamento Estratégico; Orçamento longo prazo	Brigham e Ehrardt (2006); Blocker <i>et al.</i> (2007); Warren, Reeve & Fess (2003); Frezatti (2005/2007)
	Avaliação de desempenho	Medidas Financeiras e Não Financeiras; EVA; Lucro Residual; Preços de Transferência; Tempo de Retorno; Investimentos de Capital: Análise de Probabilidade; Simulação; Avaliação de Risco; custo de capital; Fluxo de Caixa Descontado; Indicadores de Qualidade; Redução de Resíduos; Planos de Recompensa: Pesquisa de Satisfação	Lemes Junior (2010); Banker; Blocker <i>et al.</i> (2007); Warren, Reeve & Fess (2003); Atkinson <i>et al.</i> (2000); Horngren (2004)
	Tecnologia da Informação	Processos Operacionais; Processos Gerenciais; Sistemas	Horngren (2004)
	Informação de tomada de decisão	Análise de Custo-Volume Lucro; Análise de Lucratividade: Planos operacionais; Relatórios de Gestão	Abdel-Kader e Luther (2006)
	Contabilidade Gerencial Estratégica	Projeção de Longo Prazo; Cadeia de Valor; Ciclo de Vida do Produto; Curvas de Aprendizagem; Atividades Ambientais; Receitas e Despesas, Ativo e Passivo Ambiental	Blocker <i>et al.</i> (2007)

**Quadro 2** - Detalhamento das categorias em estudo

Fonte: A autora

Assim, diante dos artifícios teóricos apresentados para poder sustentar a pesquisa, o próximo tópico relata os principais procedimentos realizados para elaboração do estudo. Trata-se do protocolo de estudo de caso.

#### **4.5 Protocolo de Estudo de Caso**

Instrumento de caráter orientativo e regulador da estratégia traçada na pesquisa, o protocolo de estudo de caso permite asseverar a credibilidade dos achados de modo que outras pesquisas em iguais condições possam ser realizadas com o mesmo documento (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

De forma a permitir o rigor metodológico, a validade do constructo, a validade interna, a validade externa e a confiabilidade da pesquisa, é necessário usar os relatórios primários e os secundários. Uma das formas de garantir a rigidez nas ações de investigação é basear-se em ações não abstratas, ou seja, nas concretas, visto que as abstratas são tendenciosas. Outra estratégia é priorizar a validade interna e os constructos sobre os demais - generalização, em particular, bem como a credibilidade (GIBBERT; RUIGROK, 2010).

Esta pesquisa configura-se como um estudo de caso comparativo, sendo que foi realizada uma entrevista na WWF BRASIL, situada em Brasília, e outra na WWF ITÁLIA, com sede em Roma. Destaca-se que, a partir das orientações dos autores citados, elaborou-se o protocolo de estudo de caso de forma a promover o sucesso da pesquisa, em que é essencial o procedimento de coleta de dados.

##### **4.5.1 Procedimento de coleta de dados**

Para o procedimento de coleta de dados, foram trocadas várias correspondências eletrônicas com os gestores das instituições, desde o segundo trimestre de 2010. Dessa forma, buscou-se o aceite da instituição em participar da pesquisa e acertar os detalhes da realização da entrevista *in loco*, com o deslocamento da pesquisadora até a sede das instituições.

Neste estudo, optou-se por inicialmente coletar informações e documentos disponíveis no sítio eletrônico das instituições pesquisadas. Em paralelo, ocorriam as várias trocas de mensagens para realização das entrevistas e a elaboração do roteiro que norteou o estudo.

Durante a elaboração do roteiro de entrevista, buscou-se verificar e selecionar, nos artigos referenciados anteriormente, as ferramentas de contabilidade gerencial mais aplicadas ao Terceiro Setor. Diante do roteiro elaborado, passou-se à fase de tradução para o idioma italiano.

Para um instrumento de medição ser confiável, conforme Martins e Theóphilo (2009), deve ser feita uma comparação em situações semelhantes, ou seja, avaliar-se outro caso análogo. Neste estudo, para validar o instrumento de pesquisa, foi realizado um pré-teste numa organização do Terceiro Setor, atuante na área de educação para a sustentabilidade.

A organização foi eleita para o pré-teste por motivos de acessibilidade e por ter como foco o desenvolvimento sustentável, sendo esse um trabalho semelhante ao desenvolvido pelas WWF Brasil e WWF Itália. A entrevista para validar o instrumento aconteceu em 14 (quatorze) de setembro de 2011, quando foi constatada sua aplicabilidade.

Para realização do pré-teste, foi selecionada a Associação Arayara de Educação e Cultura, sediada em Curitiba - Paraná, que, no início da entrevista, concordou em assinar o termo de aceite, autorizando a divulgação do nome da organização.

Essa instituição possui os títulos de utilidade pública municipal, estadual e federal. No momento da pesquisa, a instituição apresentava em seu quadro de pessoal apenas um funcionário, registrado na área administrativa financeira, e vinte colaboradores que atuavam como voluntários. Dentre os resultados obtidos, constatou-se que a instituição adota, há seis anos, o uso de ferramentas de contabilidade gerencial para fins de controle e monitoramento da gestão e posterior tomada de decisão, sendo que, na fase de implantação, foi identificada uma resistência por parte de seus colaboradores.



Após a fase do pré-teste e respeitada a agenda com a organização WWF Itália, a entrevista foi realizada, em 26 (vinte e seis) de setembro de 2011, com Sr. Ennio Merlini, gerente de projetos da instituição, com formação acadêmica em Filosofia.

Os resultados obtidos durante a entrevista, que teve a duração de duas horas e meia, e a visita na instituição estão apresentados no tópico cinco deste estudo.

No Brasil, após o retorno da primeira entrevista, ficou acertado o encontro para o dia 16 (dezesesseis) de novembro do mesmo ano, na sede, em Brasília. Na oportunidade, as respostas foram obtidas com a Sra. Erika Waleska, *controller* na instituição, a qual tem por formação o curso de Ciências Contábeis. Esclarece-se que a entrevista não ocorreu antes por divergências de data e horário.

Ressalta-se que as entrevistas contaram com carta de encaminhamento e apresentação da mestranda, elaboradas e assinadas pela coordenação do Programa de Mestrado em Contabilidade da UFPR, bem como com o aceite formal do gestor em participar da pesquisa e a devida coleta da assinatura para autorizar a divulgação do nome da instituição. Na realização das entrevistas, foram utilizados dois gravadores, com autorização tácita e explícita dos gestores (apêndice A), de forma a poder garantir a coleta das informações, sendo um eletrônico e outro digital, e, ainda, foram realizados apontamentos durante as entrevistas, que ficaram registrados no roteiro.

#### **4.5.2 Roteiro e questões do estudo de caso**

Para obter maior garantia na validade do conteúdo, Martins e Theóphilo (2009) ressaltam que é necessário que o instrumento de medidas seja inteiramente descrito antes do teste. Nesse sentido, explicita-se que o roteiro foi elaborado antes da realização do pré-teste na Associação Arayara de Educação e Cultura. O roteiro desta pesquisa foi desenvolvido a partir da seleção e leitura de artigos científicos em periódicos nacionais e internacionais.

Assim, foram escolhidos os artigos:

- CHOW, Chee W. DUH, Rong-Ruey. XIAO Jason Zezhong. *Management Accounting Practices in the People's Republic of China*. **Handbook of Management Accounting Research**. 2007, p. 67-72.
- FREZATTI, Fábio. *Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study*. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, Jan/Jun. 2005.
- KADER, Magdy Abdel. LUTHER, Robert. *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*. **The British Accounting Review**, 40, (2007), p. 2–27.
- SOLDEVILA, Pilar. OLIVERAS, Ester *Management control in non-profit organizations: the case of the associations of economists in Spain*. **UPF Economics and Business Working Paper**. No. 583. Available at Social Science Research Network <http://ssrn.com/abstract=311522> or doi:10.2139/ssrn.311522. Acesso em 05/02/2008.

Após a seleção dos artigos científicos, tratou-se de fazer a tabulação, em *software Excel*, das ferramentas de contabilidade gerencial identificadas na análise dos resultados e assim verificar e selecionar aquelas que mais poderiam se enquadrar ao Terceiro Setor. Nessa seleção, foram apontadas as ferramentas que são questionadas nas entrevistas.

Traçadas essas definições operacionais, o roteiro de entrevista foi elaborado e, de forma a colher outras informações qualitativas, algumas perguntas abertas foram adicionadas, como motivação, tempo de adoção, benefícios e problemas na implantação.

Com relação ao roteiro, ele foi separado por blocos e continha, inicialmente, no bloco I, a finalidade de colher informações acerca das características da organização, como razão social, criação, certificação e áreas de atuação. O bloco II teve como fator preponderante identificar as ferramentas de contabilidade gerencial usadas nas instituições e, para tal, solicitou-se a indicação das categorias distintas.

Na primeira categoria, agrupada pelo título Técnicas de Custeio, foi questionada a diferenciação entre custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, alocação dos custos em projetos, programas ou unidades de negócio. A segunda categoria, sob o título de Métodos de Custeio, tinha como finalidade explorar a adoção por parte da instituição de custos baseados em atividades, custo meta, custeio *kaizen*, custos da qualidade,

custo variável, custo padrão e custos por absorção. A essas duas categorias, atribuiu-se a denominação de categoria de Gestão de Custos.

Também foi agrupado no bloco II a terceira categoria, sob o título de Técnica de Orçamentação. Essa categoria teve o intuito de identificar se as instituições adotam e usam as várias formas de orçamento, sejam eles operacional, financeiro, baseado em atividades, flexível, base zero, de capital, ou estratégico e, ainda, se é utilizado o controle orçamentário.

No tocante à quarta categoria, denominada Avaliação de Desempenho, os questionamentos foram direcionados no sentido de verificar o uso de medidas financeiras e não financeiras, as ferramentas de avaliação de desempenho, o uso do valor econômico adicionado, ou lucro residual. Além dessas ferramentas, foram questionados os preços de transferência, de taxa contábil de retorno, investimentos de capital, avaliação de risco, análise de probabilidade, simulação, custo de capital no fluxo de caixa descontado, indicadores de qualidade nos processos, redução de resíduos, planos de recompensa e negócios. Cada um desses questionamentos teve a intenção de explorar o máximo de informações possíveis durante a entrevista, e assim verificar como elas são praticadas, confirmar a existência de controles e planejamentos da implantação dessas ferramentas.

Com o propósito de identificar se as instituições possuem e utilizam algum tipo de sistema de informação nos processos operacionais e gerenciais, foram elaboradas as questões na quinta categoria.

Na sexta categoria, foram interrogadas as práticas de contabilidade gerencial no sentido de explicitar se são realizadas análise de lucratividade, de custo-volume-lucro, e também a elaboração de planos operacionais e o uso de outros relatórios de gestão, com o propósito de informação para tomada de decisão.

A sétima categoria, sob o título de Contabilidade Gerencial Estratégica, abordou questões que envolvem projeção de longo prazo, análise da cadeia de valor, se a instituição faz análise do ciclo de vida do produto, uso de contabilidade por responsabilidade. E se são tomadas decisões por produto, além de itens da prática de contabilidade ambiental.

No último bloco, ou seja, o III, encontram-se os questionamentos a respeito da identificação dos fatores institucionais percebidos na organização, considerando-se de que forma as ferramentas de contabilidade foram institucionalizadas, a ocorrência de dificuldades ou benefícios encontrados por ocasião de sua implementação. Procurou-se investigar, também, a condição de utilização, seja por isomorfismo mimético, coercitivo ou normativo, bem como a exploração dessas ferramentas na contabilidade gerencial como fonte geradora de informações e as implicações para a tomada de decisão.

Essas questões e o roteiro de entrevista utilizado podem ser visualizados no apêndice A. O roteiro foi devidamente reproduzido e aplicado individualmente durante a realização das entrevistas nas instituições.

Após a etapa de aplicação do roteiro de entrevista, passou-se para a fase da coleta das informações. Nessa fase, a entrevista foi ouvida e traduzida por duas pessoas, de forma a garantir a confiabilidade dos resultados. Pontos da entrevista foram transcritos e os registros das respostas foram devidamente classificados em planilha de *software Excel*, e compõem a base de dados desta pesquisa, de forma a facilitar a leitura e melhor diagramação dos resultados.

As etapas da realização da pesquisa estão explicitadas nos itens Procedimentos Iniciais, Roteiro e questões para o estudo de caso, e foram direcionadas de forma a responder à questão de pesquisa proposta, bem como serviram de subsídios e evidências às proposições acerca do estudo.

Além disso, adotou-se como meios de obtenção das informações a respeito da instituição e sobre o uso das ferramentas de contabilidade gerencial aplicadas ao Terceiro Setor das instituições pesquisadas, os procedimentos descritos no Quadro 3, que demonstram as etapas, os procedimentos, as fontes das informações e os dados a serem coletados.

<b>Etapa</b>	<b>Procedimentos de Coleta de Dados</b>	<b>Fontes</b>	<b>Dados Coletados</b>
Etapa 1	Coleta e análise das informações institucionais básicas	Sítio eletrônico da instituição WWF	Organização, história, missão, áreas de atuação e prestação de contas.
Etapa 2	Análise do sítio eletrônico da instituição	WWF Brasil e WWF Itália	Organização, história, missão, história, áreas de atuação, transparência e prestação de contas. Estatuto, relatório de auditoria.
Etapa 3	Entrevistas com o coordenador financeiro e de projetos	WWF Brasil e WWF Itália	Resposta com relação aos itens pesquisados, conforme apêndice A.
Etapa 4	Observação das rotinas nas instituições	Sede WWF no Brasil e na Itália	Condições de desenvolvimento das atividades. Relação e integração com as áreas ou programas.
Etapa 5	Análise documental dos relatórios de auditoria, relatório de atividades, estatutos e relatórios de execução de projetos e proposta orçamentária e demonstrações contábeis	Estatuto, Demonstrações Contábeis, Relatórios de Auditoria, Execução Orçamentária e Atividades	Atividades desenvolvidas e Processos de gestão. Condições de operacionalização.

**Quadro 3** - Procedimentos de coleta de dados

Fonte: A autora

Esclarece-se que as definições do Quadro 3 são essenciais para o desenvolvimento da pesquisa e na posterior fase de tratamento dos dados.

#### 4.6 Procedimento para Tratamento dos dados

Após a coleta dos dados, nesta pesquisa, foram utilizadas, para fins de tratamento dos dados, as seguintes análises: análise documental, que, segundo Bardin (1995, p. 46), é “uma fase preliminar da constituição de um serviço de documentação ou de um banco de dados”; a análise de conteúdo; e também a análise de discurso, para assim fazer a triangulação dos dados e, dessa forma, asseverar as proposições do estudo.

#### **4.6.1 Análise Documental**

Essencial para informação, familiaridade e estudo profundo das instituições, a análise documental tem como objetivo “a representação condensada da informação, para consulta e armazenagem”. O armazenamento, contudo, é feito considerando-se os aspectos quantitativos e qualitativos da análise, de tal forma que este obtenha o “máximo de informação (aspecto quantitativo), com o máximo de pertinência (aspecto qualitativo)” (BARDIN, 1995, p. 46).

Nesse contexto, foi fundamental a análise dos endereços eletrônicos, dos relatórios solicitados e disponibilizados, como de atividades e de auditoria, bem como os relatórios de execução de projetos e as propostas orçamentárias, estatutos e demonstrativos contábeis fornecidos pelos gestores institucionais entrevistados. Documentos esses que foram triangulados, em alguns casos, de modo a se constatar a utilização das ferramentas de contabilidade gerencial.

É importante ressaltar que este estudo foi realizado mediante a técnica de observação, que, conforme Cooper e Schindler (2003), é parte integrante de “quase todos os estudos de pesquisa, pelo menos no estágio exploratório”. Essa técnica é também conhecida como observação simples. Para esse autor, a observação realizada nesta pesquisa classifica-se como de ambiente.

Essa técnica foi utilizada no estudo para coleta de dados na etapa posterior à realização das entrevistas, quando se passou a conhecer as instalações, as estruturas de funcionamento e os sistemas e controles utilizados pelas instituições pesquisadas.

A presente pesquisa teve como base a realização de entrevista, cuja abordagem de comunicação “envolve o questionamento ou estudos e registros de suas respostas para análise”. Neste caso, ela deu-se de forma semiestruturada, como mencionado anteriormente, e seguiu um roteiro que encorajasse os respondentes a “compartilhar o máximo de informações possíveis”, proporcionando assim uma entrevista de profundidade (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 248).

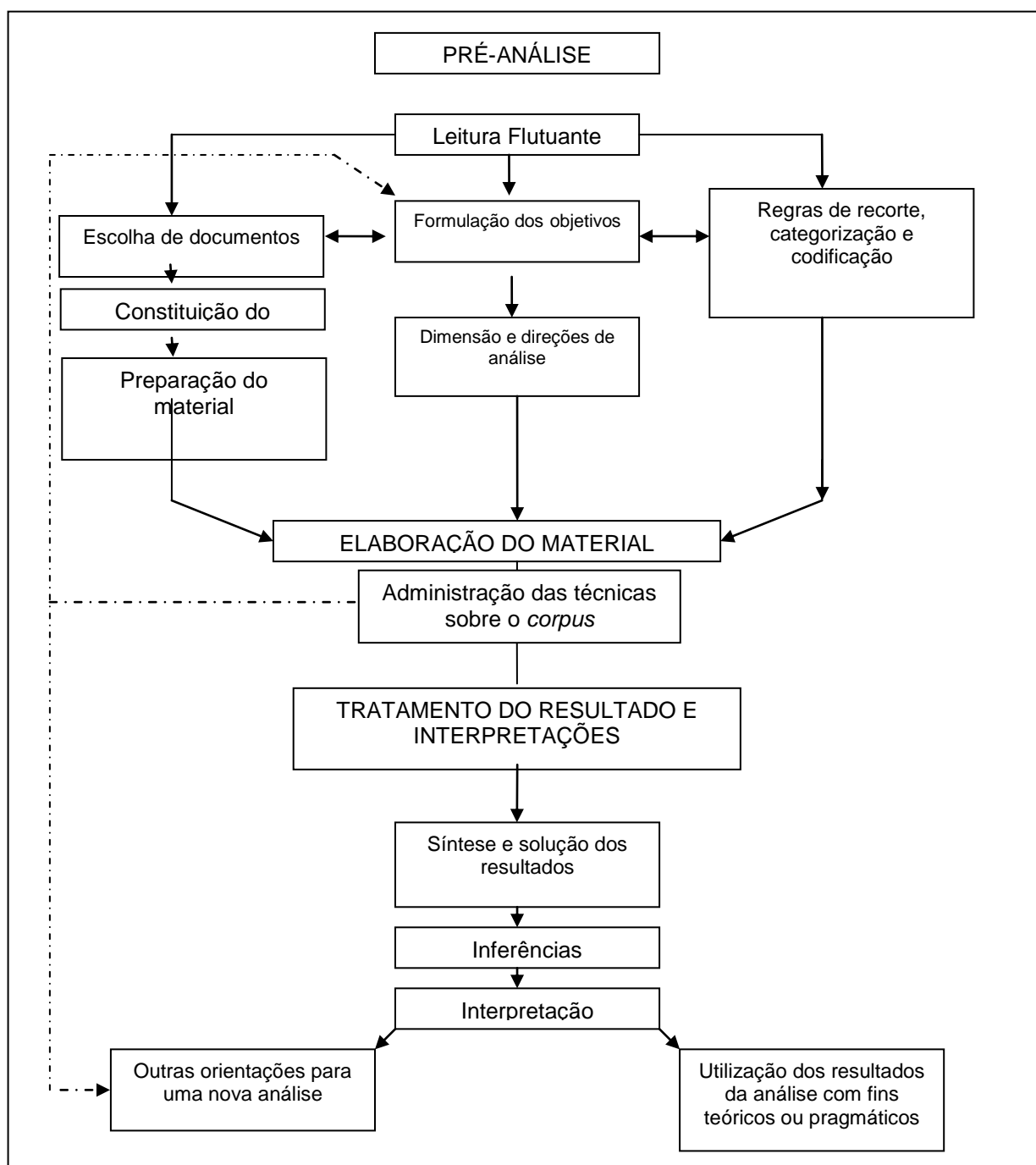
#### 4.6.2 Análise de Conteúdo

Antes de abordar o procedimento de análise, é essencial destacar a importância dessa análise no que se refere a estudos organizacionais devido à evolução e ao zelo com o rigor científico e a profundidade das pesquisas (MOZZATO, GRZYBOVSKI, 2011). Nesse contexto, justifica-se o uso da análise de conteúdo na pesquisa, visto que ela é considerada uma metodologia segura em função de três aspectos. Inicialmente, por admitir a correção das falhas a partir da detecção. Em segundo, visto que ela envolve critérios e categorias que, bem estabelecidos, podem proporcionar confiabilidade e validação da pesquisa. E, em terceiro, pela possibilidade de, em conjunto com outros métodos, ter a finalidade de triangulação (DURIAU *et al.*, 2010).

Para poder proceder à análise, é imprescindível codificar o material e categorizar os elementos que o compõe e, se necessário, reagrupar em função de características comuns. Esse processo Bardin (1995, p. 118) “classifica em duas etapas, ou seja, a de isolar os elementos e a de imposição de certa organização dos elementos”. Assim, a categorização da pesquisa obedeceu inicialmente às categorias classificadas no roteiro e destacadas no protocolo de entrevista, sendo em número de sete, visto que, dessa forma, os elementos estão mais bem representados. Segundo Bardin (1995, p. 95), as fases da análise de conteúdo “organizam-se em torno de três polos cronológicos”. Eles estão representados na Figura 3, como sendo a pré-análise, a elaboração do material e, no polo três, o tratamento dos resultados, as inferências e a interpretação.

Durante as entrevistas, com os registros e anotações ocorridos, seja com o uso do gravador ou eventuais anotações do pesquisador, é possível obter uma “imagem qualitativa das preocupações, das ideias, das atitudes dos respondentes e dos sentimentos” (COOPER; SCHINDLER, 2003, p. 135).

Observa-se que o valor da análise de conteúdo, como um método de pesquisa, no entendimento de Duriau *et al.* (2010), advém do reconhecimento da essencialidade da linguagem na cognição humana. Dessa forma, para complementar os resultados, pondera-se a importância para esta pesquisa da utilização da técnica de análise de conteúdo associada à análise de discurso.



**Figura 3** - Desenvolvimento de uma Análise de conteúdo

Fonte: Adaptado de Bardin (1995, p. 102).

**1a etapa – Pré-Análise:** Cumprindo com a primeira etapa, a de pré-análise, a atividade inicial foi a de leitura flutuante dos apontamentos recolhidos durante a realização das entrevistas e dos documentos recebidos das instituições, como é o caso da Proposta Orçamentária de 2011, do Relatório de Execução de Projetos, do Relatório da Auditoria, das Demonstrações Financeiras e Roteiros de pesquisa preenchidos e impressos das organizações. Em seguida, ocorreu a catalogação dos



documentos e a separação entre documentos obrigatórios e documentos gerenciais. Para finalizar a constituição do *corpus*, as entrevistas foram transcritas literalmente para o *software Windows Word* e, após esse registro, ocorreu a tradução da entrevista da WWF Itália. Para dimensionar e direcionar a análise, foi delineada semelhante ao roteiro de entrevista, ficando delimitada como: Gestão de Custo, Técnicas de Orçamentação, Avaliação de Desempenho, Tecnologia da Informação, Informação de Tomada de Decisão, Contabilidade Gerencial Estratégica e Fatores Institucionais.

Nessa etapa, ocorreu a fase de categorização, ou escolha das palavras-chave, para então poder-se identificar, nos documentos disponibilizados pelas instituições, indícios ou evidências objetivas da utilização de ferramentas de contabilidade gerencial. As palavras definidas em questão foram orçamento, planejamento, controle, execução, monitoramento, gestão, regulamentos, custos, entre outros. A partir de então, buscou-se a sua identificação no estatuto, no relatório de atividades, no relatório de auditoria, na proposta orçamentária e na execução de projetos.

**2ª etapa – Elaboração do Material:** Ao término da primeira etapa, ocorreu a análise das respostas obtidas pelos gestores das instituições. Para cada categoria de ferramenta de contabilidade gerencial foi atribuído sim para quando utilizado e não quando a resposta obtida era negativa. Em casos em que o tecnicismo é maior e os entrevistados responderam com a palavra talvez, pondera-se a possibilidade de cruzamento de outras fontes de evidência. Observa-se, ainda, que a categorização ocorreu individualmente por instituição e sucedeu-se posteriormente a seleção de palavras-chave, que poderiam estar relacionadas à questão de pesquisa, entre elas orçamento, projeção, ferramentas, desempenho, tecnologia da informação, custos indiretos, fluxo de caixa, entre outras. Esse entendimento do uso de palavras-chave em análise de conteúdo é decorrente do fato de que elas permitem que temas subjacentes sejam despontados e que “por exemplo, as ocorrências de palavras-chave podem ser interpretadas como reflexo de associação entre os conceitos subjacentes” (DURIAU *et al.*, 2010).

**3ª etapa – Tratamento dos Resultados e Interpretação:** Após as respostas das instituições serem catalogadas, ocorreu o cruzamento das informações, com a verificação *in loco*, a realização da entrevista e análise dos documentos. Nessa linha

de obtenção de resultados, a inferência e a interpretação foram essenciais, visto que, em determinadas respostas dos entrevistados, houve incoerências ou inconsistências entre as perguntas, bem como ocorreu durante o cruzamento desses dados com os documentos ou relatórios. Assim, a síntese dos resultados foi obtida a partir da triangulação, ou seja, a congruência dos dados gerou a existência ou não da utilização das ferramentas de contabilidade gerencial, as similaridades e diferenças entre elas.

É importante ressaltar que, se foi verificado incoerência entre a resposta do entrevistado e a prática, havendo a constatação nos documentos, foi considerado sempre o documento.

A síntese das etapas e procedimentos pode ser visualizada no quadro 4.

<b>Etapas</b>	<b>Polo cronológico</b>	<b>Procedimento</b>
Etapa 1	Elaboração do <i>corpus</i>	Leitura, análise e elaboração do <i>corpus</i>
Etapa 2	Elaboração do material	Categorização
Etapa 3	Tratamento dos resultados e interpretação	Interpretação e cruzamento de informação

**Quadro 4** - Procedimentos de análise

Fonte: A autora

Diante das etapas cumpridas, destaca-se que, documentos como relatórios, estatutos, registros e apontamentos de entrevista, foram utilizados como fontes de evidenciação e tiveram caráter informacional, mas, para fins de complementação da análise dos resultados, oportunizou-se também a análise de discurso.

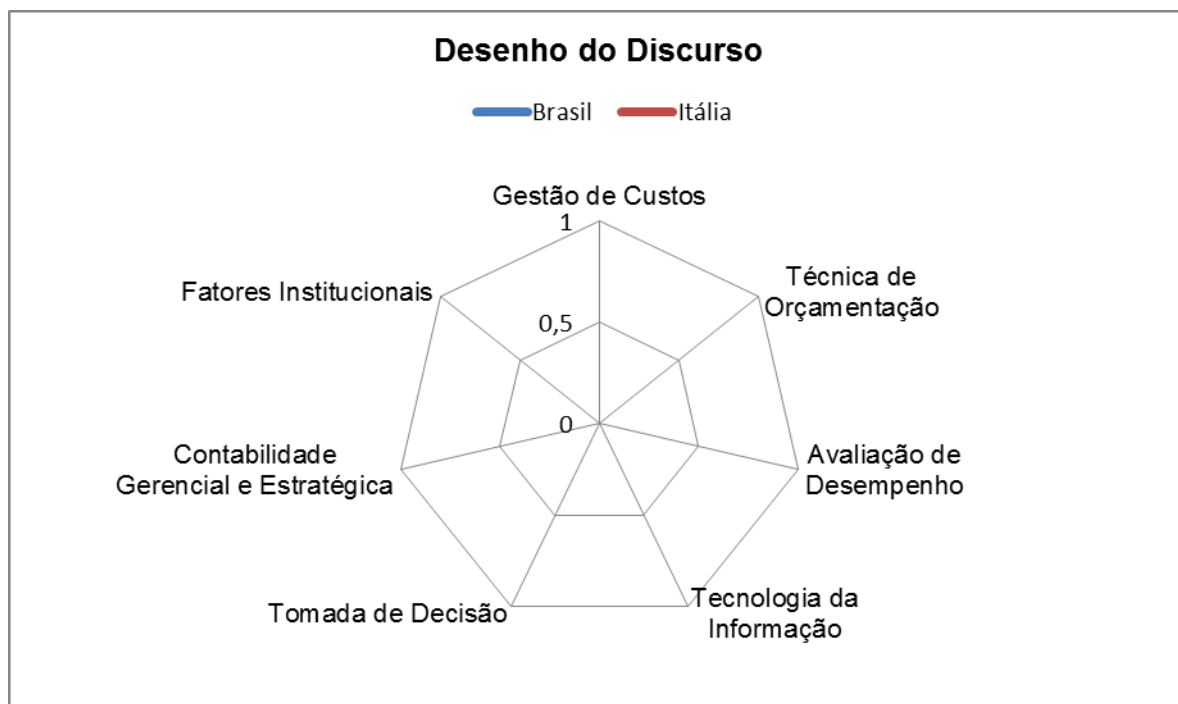
#### **4.6.3 Análise do Discurso**

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 100), a análise do discurso “permite conhecer o significado tanto do que está explícito como implícito”. Dessa forma, leva-se em consideração tudo o que é verbalizado e também aquilo que não se expressa, mas se percebe durante a entrevista, como gestos, sintomas, tipos e entonação de vozes, olhares, ou seja, os chamados aspectos não verbais.

O método de análise de discurso adotou uma abordagem analítica, visto que teve como abrangência a análise na íntegra das transcrições das entrevistas. Foram também estabelecidos marcadores de discurso, com base nas ocorrências nas entrevistas e significados foram interpretados e cruzados com as respostas dos roteiros impressos.

Os marcadores de discurso são observados por Othman (2010) como sendo inclusões que sugerem independência sintática que eles representam, posto que, na sua ausência, não haverá comprometimento da conotação do texto, ou do significado da sentença. Estabelecidos os marcadores sim, não e talvez, passou-se para a etapa da atribuição de grau para sua verificação.

Na perspectiva de Muller (2010), elaborou-se um desenho da análise de discurso, apresentado na Figura 04, para que dessa forma pudesse haver uma melhor visualização dos resultados. Na oportunidade, partiu-se da concepção de que não existiriam ferramentas de contabilidade gerencial e que este não obtido como resposta significaria o ponto central (0). A partir dele, construiu-se um eixo para cada uma das categorias estabelecidas e questionadas, ou seja, métodos e técnicas de custeio que ficaram agrupadas em gestão de custos, técnicas de orçamentação, avaliação de desempenho, tecnologia da informação, contabilidade gerencial estratégica e fatores institucionais.



**Figura 4:** Análise do discurso

Fonte: A autora

Na continuidade, considerando-se que, em caso de dúvida, seriam aceitas as respostas talvez para utilização das ferramentas e seria atribuído o grau 0,5, ainda que, neste caso, corresponderem às respostas afirmativas (fazem uso), mas sem metodologia, apenas na prática.

Em caso de resposta positiva, o grau corresponderia a 01, significando, assim, que a ferramenta seria utilizada na instituição com toda a complexidade, ou seja, na teoria e na prática. Constituindo-se fonte de informação maior e devidamente registrados no *software Excel*, foram atribuídos os graus para todas as respostas, mediante a média das respostas obtidas por categoria de ferramenta, podendo-se, assim, representar graficamente os resultados de uma forma melhor.

Diante dos conceitos e características da análise do discurso, há que se refletir a respeito da essencialidade de que a busca de entendimento, por meio de documentos e técnicas específicas da metodologia de pesquisa, tem presença destacada do ponto de vista epistemológico. Assim, é possível a compreensão e interpretação dos dados e informações, o que possibilita a construção do conhecimento.

## **5. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Neste tópico, apresentam-se os frutos da análise realizada, consolidados na forma de resultados dos casos em questão. Inicialmente, o item 5.1 caracteriza o perfil das instituições pesquisadas. Na sequência, são demonstrados os resultados obtidos obedecendo-se às categorias de ferramentas por caso estudado.

### **5.1 Caracterização do perfil dos casos estudados**

Neste item, apresentam-se as instituições *locus* deste estudo de caso, a WWF Itália e a WWF Brasil. Destaca-se que essas organizações são integrantes da Instituição WWF - *World Wildlife Fund*, ou seja, o Fundo Mundial para a Natureza. No transcorrer deste capítulo, os perfis estão particularizados a partir dos sítios eletrônicos, dos relatórios apresentados e de informações colhidas por ocasião das entrevistas nas instituições.

#### **5.1.1. WWF Internacional**

O WWF - *World Wildlife Fund*, ou seja, o Fundo Mundial para a Natureza teve sua história iniciada pelo biólogo britânico Sir Julian Huxley, Diretor Geral da UNESCO. Em 1960, o biólogo foi para a África Oriental com a missão de aconselhar a UNESCO sobre a conservação da fauna na área. Sua viagem resultou em 3 (três) artigos para o jornal *The Observer*, alertando o povo britânico a respeito da destruição da fauna e da flora da região e ressaltando que o habitat da região poderia desaparecer em 20 (vinte) anos.

Com o alerta, Huxley recebeu várias cartas de empresários interessados em ajudar, entre elas de Victor Stolan, que verificou a necessidade de viabilizar uma organização internacional para arrecadar fundos para a conservação. Contrataram como Diretor Geral da Conservação da Natureza da Grã-Bretanha o ornitólogo Max Nicholson, que assumiu o desafio. No ano de 1961, Nicholson conseguiu reunir um grupo de cientistas e especialistas de publicidade e relações públicas, entre eles

Peter Scott, um vice-presidente da União Internacional para a Conservação da Natureza e dos Recursos Naturais – IUCN -, que seria o primeiro presidente da nova organização.

O grupo estabeleceu-se na Suíça, na cidade de Morges, na margem norte do Lago de Genebra. No dia 29 de abril de 1961, com a assinatura do manifesto Morges, o qual tinha como objetivo a convocação de uma ação mundial cujo escopo era de interromper a caça de animais ameaçados de extinção e a destruição de seus habitats, surge então o Fundo Mundial para a Natureza, ou seja, a organização WWF.

Paralelamente a esse acontecimento, o Jardim Zoológico de Londres recebe uma nova habitante, Chi-Chi, a panda, o que desencadeou a ideia de utilizá-la como símbolo do movimento de conservação como um todo. No dia 11 de setembro do mesmo ano, a WWF foi registrada como uma instituição de caridade.

Uma das estratégias de atuação dos fundadores foi a criação de escritórios em diferentes países. Para concretizar o planejado, dois terços dos recursos arrecadados eram encaminhados para o secretariado internacional em Morges, hoje conhecida como WWF International. É importante ressaltar que suas primeiras doações vieram do Conselho Internacional para *Bird Preservation*. E a primeira campanha foi lançada no Reino Unido em 23 de novembro de 1961, tendo como presidente o Duque de Edimburgo.

Atualmente, existem vinte e quatro entidades pelo mundo, legalmente separadas, responsáveis pelo seu próprio Conselho Nacional, bem como pela prestação de suas contas, sejam elas aos dirigentes ou as regulamentadas por lei. E, apesar de utilizar-se do mesmo nome, são apenas filiadas ao WWF International, sendo, portanto, administradas de forma independente, visto que compartilham da mesma missão. Essa foi uma estratégia de descentralização para melhor atender a missão institucional.

Nos três anos iniciais, a WWF Internacional recebeu quase 1,9 milhões de dólares de doação para projetos de conservação do planeta, resultado dos artigos publicados no jornal *Daily Mirror*. As doações foram de tal importância que propiciaram ao Governo do Equador o estabelecimento do Parque Nacional

Galápagos, no ano de 1959. Outro projeto relevante realizado pela WWF Internacional foi, no ano de 1962, a construção de um santuário para evitar a extinção do burro selvagem da Índia.

Em 1970, o príncipe Bernhard, dos Países Baixos, presidente da WWF International, declarou independência financeira. Nesse mesmo ano, a instituição criou um fundo fiduciário, o *The 1001*, no qual 1.001 indivíduos contribuíram, individualmente, com US\$ 10.000,00 para cobrir os custos básicos de administração. Três anos depois, a WWF Internacional lança o Projeto Tigre, juntamente com o Governo da Índia, para salvar os tigres de bengala. Em 1975, a WWF realizou uma campanha cujo escopo eram as florestas tropicais, nas regiões da África Central e Ocidental, Sudeste da Ásia e América Latina, as quais seriam geridas como parques nacionais ou reservas.

Também nos anos 70, aconteceu um projeto, o *The Seas Must Live*, que originou santuários marinhos para as baleias, golfinhos e focas, e objetivando proteger os sítios de nidificação de tartarugas marinhas. No final da década de 70, ocorreu a campanha *Salvar o Rhino*, para combater caça ilegal de rinocerontes. Paralelamente, criou-se um organismo, conhecido como TRAFFIC - *The Wildlife Trade Monitoring Network* -, para controlar o comércio de animais silvestres e produtos dos animais selvagens.

Em 1979, a WWF Internacional, graças a uma doação anônima, mudou-se para um prédio de escritórios em Gland, entre Genebra e Lausanne, na Suíça. Os anos 80 iniciaram com o lançamento da estratégia de divulgação sobre a Conservação Mundial, ocorrida em 34 (trinta e quatro) capitais do mundo. Nesse evento, abordou-se o uso sustentável dos recursos naturais e a consequência direta desse encontro foi que 50 (cinquenta) países formularam e iniciaram suas próprias estratégias nacionais de conservação. Além disso, houve a publicação de um texto sobre como Salvar o Mundo, o qual foi, posteriormente, editado em várias línguas.

No ano de 1981, Sua Alteza Real, o Duque de Edimburgo, tomou posse da presidência da WWF International. A partir desse fato, a organização teve um milhão de adeptos regulares em todo o mundo. No que se refere à angariação de fundos, em 1983, ocorreu o lançamento de selos de Conservação, que arrecadou mais de US\$ 13 milhões.

Em 1986, a WWF Internacional mudou o nome para *World Wildlife Fund*, ou seja, Fundo Mundial para a Natureza. Paralelamente, ocorreu a celebração do 25º aniversário, que culminou com um retiro de líderes na cidade de Assis, na Itália, finalizado com declarações, as quais indicavam a conservação fundamental em suas respectivas crenças.

Em 1985, a instituição estabeleceu um santuário na Antártida, numa região de importância para alimentação das baleias. No ano seguinte, com a união de várias instituições, a WWF publicou uma lista de 132 ações que as pessoas poderiam seguir para proteger ou melhorar o meio ambiente - A Estratégia para uma Vida Sustentável. O lançamento ocorreu em mais de 60 países ao redor do mundo.

Nos anos 90, a WWF Internacional ajudou a trazer uma moratória internacional sobre o comércio de marfim. Dois anos depois, a instituição pressionou os governos para assinarem convenções sobre biodiversidade e alterações climáticas, na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento da Cúpula da Terra, ocorrida no Rio de Janeiro.

No final de 1993, Claude Martin assumiu o cargo de Diretor Geral da WWF Internacional. Paralelamente, ocorreu uma avaliação em toda a instituição, que teve como consequência a centralização das atividades em três áreas fundamentais: Florestas, Ecossistemas de água doce e Oceanos e costas.

### **5.1.2 WWF Itália**

A WWF Itália é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos ou de fins não econômicos, regida por Estatuto Social e disposições legais aplicáveis. É uma organização que, com a ajuda dos cidadãos e o envolvimento de empresas e instituições, contribui decisivamente para a preservação dos sistemas naturais na Itália e, por consequência, no mundo.



### 5.1.2.1 História

A WWF Itália nasceu em 1966 e está estruturada com uma equipe central em Roma e 19 filiais regionais que apoiam ecorregionais (Eco-Alpes e do Mediterrâneo). Essa associação tem uma forte presença no território com mais de 200 (duzentas) instalações locais, onde existem ativistas que atuam com uma ação de vigilância incessante e a consciência para o público.

Nesses mais de 40 anos, a WWF Itália realizou atividades nas escolas para, entre as crianças, espalhar o amor pelo ambiente em que vivem e o respeito por todas as espécies vivas. Ela faz isso por meio da educação e do Panda Clube Explorer, programas de educação e arte feitos pelos melhores especialistas em educação ambiental.

Foram recebidos diversos prêmios ambientais por seu compromisso com a Educação, atribuídos pelo Presidente da República. A partir desse momento, ocorre também o credenciamento da WWF pelo Ministério da Educação. A partir de então, ocorreu a acreditação da instituição na área de educação ambiental pela UNESCO, o que contribui para a formação de professores e também para o reconhecimento da Comissão Italiana, pela ONU, que poderá desenvolver cursos acreditados na área do desenvolvimento sustentável no período de 2005 a 2014, assim promovendo a instituição italiana.

A associação italiana tem em seu estatuto a denominação de *Organização sem fins lucrativos*, de utilidade social, categorizada com acrônimo ONLUS, ou seja, uma organização de utilidade social, que tem sob tutela a valorização da natureza e do meio ambiente. A WWF Itália foi reconhecida oficialmente como ONG (Organização Não Governamental) em 09 (nove) de maio de 2005, o que indica a adequação para receber financiamento do Ministério dos Negócios Estrangeiros para projetos de cooperação internacional nos países em desenvolvimento. A instituição declara, em estatuto, que tem por finalidade parar e reverter a degradação do nosso planeta e contribuir com a construção de um futuro em que a humanidade possa viver em harmonia com a natureza, desenvolvendo, assim, atividades exclusivamente de utilidade pública.

Como é uma organização global, independente, multicultural, política, mas não partidária, usa informação científica para identificar e atingir os seus objetivos. Entre seus valores institucionais, observa-se: (1) Buscar o diálogo e evitar conflitos desnecessários; (2) Acertar colaborações apropriadas com outras organizações, instituições ambientais e políticas, governos e do público, para aumentar a eficácia da WWF; (3) Avaliar criticamente a adequação e a eficácia de seus esforços para alcançar os objetivos definidos e ser um gestor cuidadoso dos fundos.

#### **5.1.2.2 Gestão da Instituição**

A instituição, em conformidade com o artigo 6º do seu estatuto, ressalta os instrumentos utilizados para a concepção de suas atividades e, não de forma exaustiva, destaca, para fins de incremento institucional, a instrução, o desenvolvimento, o financiamento de programas, projetos, estudos e pesquisa, no campo da gestão do meio ambiente.

Os números fundamentais da instituição, identificados por meio da entrevista e do relatório de atividades, demonstram que, no período pesquisado, a WWF Itália apresentava, na gestão da empresa, cerca de 100 (cem) funcionários. Contava, ainda, com ajuda de voluntários trabalhando na instituição, porém não especificando a quantidade. Além disso, possuía 200.000 (duzentos mil) sócios e 10.000 (dez mil) doadores. Esses sócios, por sua vez, representam a garantia da autonomia, posto que a contribuição privada dos cidadãos associados não está vinculada a um projeto, e sim à missão da instituição. Observa-se, ainda, que as anuidades constituem a maioria das entradas de recursos. Um outro ponto a ser destacado é a fidelidade dos associados, grande e antiga, visto que 60% (sessenta por cento) deles já estão vinculados à instituição há mais de dez anos.

A instituição está organizada de forma capilar e muito difusa: está presente em 18 (dezoito) regiões do território italiano. Apresenta 107 (cento e sete) estruturas locais, onde atuam voluntários, outras 100 (cem) unidades de reservas naturais, 6 (seis) centros de recuperação de animais selvagens, 5 (cinco) centros de conservação da tartaruga marinha, 23 (vinte e três) centros de educação ambiental e 90 (noventa)

fazendas do Urso Panda, que são fazendas desenvolvidas para o agroturismo e estão envolvidas na consciência sustentável.

Sobre as contas da instituição, o questionado ressalta que, no ano de 2010, ocorreu um *déficit*, visto que o *custo foi superior às entradas*. Nesse quesito, as demonstrações financeiras apontam para um resultado negativo de \$ 1.198.803,47 euros em 2010. Esse valor, no entanto, é considerado 51% (cinquenta e um por cento) menor que o *déficit* ocorrido no ano anterior. Por outro lado, o exercício de 2010 é o segundo ano consecutivo em que a instituição apresenta *déficit* financeiro.

A afirmativa do entrevistado, no entanto, demonstra falta de entendimento técnico, pois, como se observa no relatório econômico, onde os resultados são apurados mediante o contronto das receitas e dos custos, as receitas foram superiores ao exercício anterior em 10% (dez por cento), totalizando \$ 17.723.386,00 euros. No tocante aos custos, pode-se afirmar que o aumento ocorrido foi de 0,3% em relação ao exercício anterior. Entretanto, o percentual não é significativo, visto que a maior representatividade nos resultados advieram das contas de passivos contingenciais e de previsão de riscos, caracterizando um aumento de cerca de 280% (duzentos e oitenta por cento) e 990% (novecentos e noventa), respectivamente, de um ano para outro. Isso demonstra uma preocupação da instituição em deixar evidenciada a provável perda ou risco provenientes de eventos passados ou futuros, bem como a correta contabilização, como preconizam as normas internacionais de contabilidade. Dessa forma, fornecem elementos de suma importância aos diversos usuários da informação, a partir de demonstrações embasadas em sólidos princípios contábeis, para posterior tomada de decisão.

Sobre o recebimento de subsídios governamentais, o entrevistado observa que existe *um ramo da WWF Itália que desenvolvemos por conta de pessoas governamentais, ou, de qualquer maneira, administrações públicas*. Não existe, no entanto, um apoio financeiro governamental para o desenvolvimento das atividades, visto que o governo italiano não tem *uma grande capacidade de sustentação*.

A instituição não é mantida pelo governo, e sim *por uma série de serviços que possamos desenvolver*. Conforme o questionado, com o recebimento de benefícios tributários, existe uma redução dos custos. Ressaltou, ainda, que a conjuntura

econômica atual do país é fator motivacional no uso de ferramentas gerenciais. Sobre a equipe de gestão, o entrevistado observou que *não existe uma verdadeira própria e única equipe de gestão, existem diversos grupos que gerenciam de maneira mais ou menos autônoma*. Sobre a resistência dessas equipes no que se refere à implantação de ferramentas de gestão, o questionado destacou que não acredita numa resistência, principalmente quando são *desenvolvidos instrumentos coerentes e válidos para todos*.

Com relação à estrutura da organização nacional, de acordo com o artigo 8º (oitavo) do estatuto, que inicialmente descreve os organismos da associação, são apresentados a Assembleia Nacional, o Conselho Nacional, o Comitê Executivo, o Presidente e o Vice-Presidente, o Conselho Revisor de Contas ou Conselho Fiscal, O Conselho Consultivo, a Comissão Eleitoral e a Conferência das Seções Regionais.

A Assembleia Nacional é o órgão máximo deliberativo da organização, com poderes de alterar o estatuto e regulamentar o Conselho Nacional e o Comitê Executivo. Ela se reúne ao menos uma vez ao ano, depois do encerramento do exercício, para aprovação do orçamento e do balanço. Logo após, aparece o Conselho Nacional, que ratifica as intervenções e conflitos de interesses. Outras funções desse conselho são a gestão e a administração da organização, pois controla o balanço, o orçamento previsto e também o Comitê Executivo, bem como é responsável pela nomeação do Presidente da organização.

O Comitê Executivo opera em conformidade com as diretrizes do Conselho Nacional, controlando a administração, os orçamentos, as fontes de entradas e o equilíbrio financeiro da instituição. Adota um regulamento interno, sobretudo aprovado pelo Conselho Nacional. Importante destacar que, na decisão dos gastos, não é possível renunciar às previsões orçamentárias.

O Conselho de Revisores, ou Conselho Fiscal, tem em sua gestão três membros efetivos e dois suplentes, escolhidos e indicados pelo Conselho Nacional. Eles são eleitos para uma gestão de mais três anos, podendo o mandato ser renovado por mais três. Dentre suas responsabilidades, estão o controle, as instruções, as proposições, consultoria em relação ao estatuto e regulamentos vigentes. Verificam

também a administração, a gestão de riscos e os sistemas de informações. É importante observar que esse conselho dispõe sobre a compatibilidade do controle geral da administração, segundo o Código Civil e as Normas de Contabilidade.

O Conselho Consultivo é composto de três membros efetivos e dois suplentes com pelo menos um componente do campo jurídico, sendo sua função disciplinar e regulamentar os procedimentos dos sócios, inclusive podendo tomar medidas disciplinares.

Outro organismo da instituição é a Comissão Eleitoral, que examina e determina preventivamente a compatibilidade, além de autorizar a candidatura do Conselho Nacional e do Conselho de Seção Regional.

Por fim, há a Conferência das Seções Regionais, porém os organismos territoriais da instituição têm representantes individualizados com a composição do Conselho Regional e do Presidente da Seção Regional.

Essa estrutura está definida estatutariamente para, em consonância com os objetivos da organização, desenvolver projetos e programas. Assim, os programas da WWF Itália se realizam segundo o relatório de atividades em macro-objetivos, que são reportados em linha de ação aos planos operativos específicos com os programas internacionais europeus, iniciativas mediterrâneas, entre outros. Esses macro-objetivos podem ser elencados em âmbito da conservação e da biodiversidade; do território; da sustentabilidade; nos serviços legais e legislativos; na relação com as empresas e na estrutura de recuperação animal, como WWF OASI e WWF Pesquisa e Projetos.

A organização destaca, nas demonstrações financeiras, e evidencia, nos resultados, os seus programas e projetos, segregando as contas por projetos desenvolvidos na instituição, entre eles o Programa OASI, que apresenta o maior volume de custos: \$ 2.797.461,08 euros, o que representa 24% (vinte e quatro por cento) dos recursos gastos com os projetos. Na sequência, observa-se, nas Demonstrações Financeiras, o Programa de Centro de Recuperação da Fauna, o Legal, o Educacional, a Conservação, O Territorial, O Mar, Conservação da Espécie, a Biodiversidade e o Projeto Clima.

### 5.1.2.3 Ferramentas de Contabilidade Gerencial na Itália

Sobre as ferramentas de contabilidade gerencial, no que se refere à gestão de custos, o entrevistado advertiu que o *tecnicismo pode trazer problema*. Complementou que, na instituição, existe um orçamento e todos os custos são considerados como custos fixos, visto seu entendimento no assunto específico. Destacou, ainda, haver um *balanço provisional* (uma previsão orçamentária para o exercício) e que os instrumentos de custeio não entram na contabilidade, por serem utilizados paralelamente.

Relativamente aos custos, afirmou que, para os financiamentos externos, *igualmente, claramente existe uma atenção para identificar todos estes custos que são da associação e que, de qualquer modo, são absorvidos depois*. Sobre os custos diretos e indiretos, alertou que não há como registrar os indiretos na contabilidade, uma vez que o custo deve ser o real de cada projeto. Exemplificou:

*Para os projetos existem muitos custos indiretos que, por força de orçamento, são atribuídos ao custo real. No entanto, na hora da contabilização, são considerados todos custos diretos.*

Referentemente à alocação de custos, o questionado destaca que são praticados, no entanto esclarece que, às vezes, *está em conflito com os custos diretos e indiretos*. Observou, com relação ao tempo de adoção, que estão implantados há mais tempo do que o início de suas atividades na instituição, ou seja, antes do ano de 2000. Como benefício da alocação de custos, ressaltou o entrevistado que a instituição procura deixar essa ferramenta bem ajustada, obtendo assim o máximo de aderência com relação à unidade de negócio, em relação ao seu custo. Entretanto, evidenciou que não existe um instrumento de gestão dedicado à atividade de controle e monitoramento.

Na entrevista, o gestor de projetos observou que o método de custeio ABC é utilizado parcialmente. Complementou que, para poder alocar os custos por atividades, a organização parte dos custos fixos conhecidos, no entanto esses custos são alocados num segundo momento, *é uma operação muito marginal que, de qualquer modo, vem numa fase posterior*.

Ainda no tocante à gestão de custos praticada na WWF Itália, explicou o entrevistado que o uso propriamente dito com a metodologia de custeio *Kaizen* não é encontrado. No entanto, a instituição está sempre em busca da melhoria contínua em seus projetos e programas. Ao ser questionado com relação ao custo por absorção, explicita que não tem muito sentido não usar.

Durante a entrevista, entretanto, é revelado, ainda, que a instituição utiliza o planejamento estratégico e o orçamento, sendo este considerado pela instituição como balanço consultivo. As formas de gestão estão sempre motivadas pela necessidade de identificar os custos fixos e na tentativa de alocação dos custos, mesmo que de forma *standart*. Portanto, destaca-se que a instituição aloca seus custos de forma modesta.

O gestor explica que são utilizados indicadores de desempenho, nos projetos financiados, mas esse não é um procedimento institucional, pois é muito limitado aos projetos. Isso pode ser observado no extrato da entrevista: *A contabilidade tem indicadores de sucesso e, na teoria, todos os projetos financiados têm indicadores de performance*. Esclarece ainda que não saberia informar há quanto tempo essa técnica é usada, *mas, obviamente, havendo um déficit de exercício, procura-se tornar mais eficiente a despesa*.

A instituição italiana tem atividades de monitoramento dos programas no momento em que elas ocorrem. O entrevistado destaca que já estão trabalhando muito nesse sentido, faz cerca de 02 ou 03 anos, porém o processo está em fase de implantação. O primeiro ano em que os programas podem ser avaliados em termos de indicadores é o de 2011. Portanto, só no final do exercício, é que a instituição poderá avaliar a existência das *condições de fazer este gênero de trabalho, porém não é um trabalho feito pela administração*. Com certeza, *existe um diálogo, mas um diálogo que vem da alta administração da WWF internacional*. Isso implica afirmar que a organização está em processo de melhoria na sua forma de gerenciamento de projetos.

Sobre o resultado do exercício, o entrevistado ressaltou que apresentam um *exercício intenso*. Observou, ainda, que, cada vez que ocorrem as atividades, elas estão sempre vinculadas a um projeto e, por consequência, estão analisadas e

conciliadas de acordo com o orçamento ou balanço do projeto. E, portanto, não aparecem no balanço patrimonial da instituição, mas sim na Demonstração de Resultado.

No que se refere a Orçamento Financeiro, o entrevistado ressaltou que essa ferramenta é empregada e está exclusivamente voltada às questões financeiras. Esclarece que é utilizado, destacando, no entanto, que somente quando ele *deriva de um orçamento para projetos ou por um orçamento por setores*. Evidencia que normalmente novos financiamentos vêm sempre acompanhados dos projetos. Caso o projeto venha sem recursos, a instituição pode vir a financiar, porém *alguma coisa, ou senão encontramos financiamento para ela*. Isso demonstra que a instituição não tem projetos autofinanciados.

A WWF Itália, conforme o entrevistado, utiliza-se do orçamento flexível de forma relativa, *respeitadas as estreitas regras de autorização fiscal*. Entretanto, eventualmente, se ocorrer um caso onde o orçamento fique positivo, *tendencialmente decidimos incluir uma nova atividade ou um novo programa*. Destaca-se, logo, a preocupação da instituição de proporcionar novos investimentos em projetos, sempre que houver recursos. Outra observação do entrevistado é a de que existe um cuidado da organização em manter recursos para momentos de maior dificuldade, *pela sua cobertura financeira, que pode ser feita de cortes a outros custos previstos, recorrendo-se a recursos existentes de anos anteriores*.

Sobre o Plano Estratégico e o Plano Financeiro, o entrevistado mencionou que é utilizado parcialmente, obviamente sempre com os limites impostos pelo não lucrativo. É claro, porém, que *não podemos não levar em consideração instrumentos financeiros que de qualquer modo nos ajudem*. No quesito de projeção a longo prazo, a instituição considera importante, visto seu *déficit* no exercício anterior, utilizando, assim, essa ferramenta de forma quinquenal.

Segundo informações do questionado, a instituição utiliza o orçamento para controlar o balanço. *Coincidem a estrutura final do orçamento, obviamente o previsto, e depois a sua articulação, absolutamente a mesma do balanço*. Complementa ainda que a instituição tem obrigação de apresentar, para a WWF Internacional, o balanço consultivo ou orçamento a cada ano. E, na oportunidade, é



apresentado um balanço preventivo que, conforme o entrevistado, na *realidade, não é um documento vinculado, portanto é também muito flexível e se modifica em função daquilo que acontece e é apresentado geralmente a cada semestre, na metade do ano.*

Assim, afirma que é realizado um orçamento semestral e ocorre uma ação de revisão, de fechamento do balanço parcial, visto também que a WWF Internacional possui outro ano fiscal, ou seja, de julho a julho. Portanto, para apresentar os dados ao balanço consolidado da WWF Internacional, a instituição se obriga a fazer um balanço semestral, que também é utilizado para avaliação da sua gestão.

Relativamente ao orçamento de capital, o questionado observou que é utilizado somente o que é *compatível com a natureza da entidade não lucrativa*. Exemplificou ao narrar que, no passado, eram realizadas as imobilizações significativas perante as extraordinárias, recebendo as saídas de valores absolutamente fora do balanço comum. Foi decidido imobilizar, fazer investimentos. No que trata de investimento de capital, destaca que é utilizado *sim, isto sim*. E esclarece que os benefícios especiais *são sempre parametrizados ao nosso programa e ao nosso estatuto*. Evidencia que, do ponto de vista econômico e financeiro, *era uma imobilização*.

Na categoria avaliação de desempenho, o entrevistado afirma que a instituição está procurando implantar, porém este *é um momento de medir e avaliar, principalmente do ponto de vista financeiro; as performances não têm uma estrutura muito desenvolvida*. Esclarece que isso acontece em função da vinculação *ao nosso estatuto e ao nosso programa*.

No que se refere a indicadores de desempenho, esclarece que não existem indicadores implantados ainda, no entanto:

*Se está trabalhando no sentido de elaborar indicadores agora, em condições de medir a performance do programa. Não existem ainda instrumentos bem definidos para avaliar a performance.*

Na verdade, isso não ocorre do ponto de vista financeiro:

*Com certeza, é isto que faz a associação por meio dos seus recursos, mediante os seus instrumentos, grupos ou aquilo que seja, é avaliado pelos dirigentes, e pelos seus órgãos institucionais, como o conselho.*

Explica, todavia, que não há existência de um instrumento verdadeiro e próprio aplicado. No tocante à ferramenta de contabilidade gerencial do fluxo de caixa atualizado, o entrevistado afirma que não utilizam. Entretanto, existem controles em *software* de *Excel* na organização.

Para o uso de tecnologia de informação, explicita o entrevistado que essa é uma categoria de importância e que merece atenção por parte da gestão. Não existe, no entanto, na instituição italiana um instrumento de gestão que seja utilizado por todos os colaboradores. Distingue que a administração depois recolhe todas as informações, seja preventiva, seja de andamento, e de qualquer modo integra esse trabalho. Porém, está nas mãos de quem gerencia as únicas ações interligadas, ou seja, não existem instrumentos de gestão integrada.

Destaca o entrevistado no que tange à redução de resíduos, que é utilizado *em linha de princípio sim, é alguma coisa sobre a qual estamos sempre procurando trabalhar, mais e melhor*. Observa que a instituição não faz o registro separado de receita e despesa ambiental, assim como para o que trata de registro separado de custos e despesas ambientais, visto que *ainda não estamos estruturados no tal sentido. Com certeza, existe interesse em fazer uma contabilidade ambiental, mas não a estamos fazendo*.

No que alude à institucionalização, assevera que são identificados hábitos existentes na gestão da instituição. E revela que, em relação a benefícios ou problemas *de fato, em qualquer medida, de um lado se consolida a capacidade de operar de maneira rotineira*. Assim, percebe-se *maior agilidade e velocidade*. No entanto, *ao mesmo tempo, consolidam-se um mar de vícios e erros e deficiências a esses hábitos*.

As rotinas na gestão da WWF Itália são estabelecidas, bem como as regras e procedimentos são definidos para o desenvolvimento dos sistemas e processos, principalmente com *base nos costumes e fundadas fundamentalmente sobre estrutura de organograma*.

Conforme o entrevistado, a instituição não tem um manual de procedimentos, porém existem procedimentos na organização. As atividades são desenvolvidas a partir da consolidação dos hábitos, *são mais consolidadas pelos hábitos*. Esclarece que, sobre valores institucionais, existe algum material escrito. Advertiu que os manuais surgiram dos procedimentos, *transformam-se em rotinas, portanto nascem dos procedimentos*. Ressaltou que os procedimentos são instrumentos de mudança, todavia não propiciam novas técnicas de gestão.

O entrevistado ressaltou que a instituição não verifica as práticas gerenciais mais utilizadas nas instituições similares, ou seja, não pratica o *benchmarking*. Outro item que a instituição não pratica é o uso de sistemas e procedimentos específicos para clientes e fornecedores. Destaca que não existe a participação dos colaboradores no processo de gestão, portanto não se verifica uma gestão colaborativa na organização. Esclarece, todavia, que o conhecimento e experiência da equipe de gestão contribuem no processo de tomada de decisão. E, para ampliar esse conhecimento, a instituição mantém permanentemente cursos de formação para capacitação dos colaboradores e que esses vêm sempre ligados ao interesse da associação.

A implantação de sistemas e ferramentas de contabilidade gerencial não advém da disponibilidade de recursos financeiros para o questionado: *depende das atividades que são inseridas no programa*. Sobre o desenvolvimento do uso dessas ferramentas, ressaltou que ocorreu a partir do crescimento institucional, porém, observa que muitos instrumentos de gestão vieram de consultores, principalmente os de *nível muito baixos e pouco relevantes*. Entretanto, discorre que instrumentos de gestão podem ser impostos por normativas externas, *são impostos pela normativa*, como são os casos dos projetos financiados pela comissão europeia, que determina utilização específica de determinados instrumentos de gestão.

Nesse caso, destacou que, se as normativas forem pontuais aos projetos, essas ferramentas também são utilizadas de forma precisa, ou seja, só no projeto em questão. Um dos fatores que favorece o desenvolvimento das atividades operacionais da instituição é a localização da sede na capital da Itália, conforme o entrevistado.

Sobre o comprometimento da alta gestão no uso das ferramentas de contabilidade gerencial, o entrevistado observou que esse empenho é suficiente, principalmente quando esses instrumentos forem impostos. Ressaltou, ainda, que não houve ruptura com os hábitos e rotinas pré-existentes da instituição, visto que *parece-me que não tivemos um impacto, estamos falando verdadeiramente de instrumentos de gestão de baixo impacto, visto que não teve grande modificação*. Justifica, assim, que havia uma necessidade de implantação face às dificuldades que a inexistência das ferramentas poderiam causar à gestão frente à tomada de decisão.

Não existem definições claras das funções e atribuições a desempenhar na gestão da instituição. São motivações para o uso de ferramentas de contabilidade gerencial, visto que, conforme o questionado, a instituição está numa fase de renovação. Nesse sentido, esclarece que estão trabalhando num novo organograma, que modifica radicalmente a estrutura da organização.

O uso de ferramentas de contabilidade gerencial, na visão do entrevistado, auxilia na tomada de decisão, mas, no que se refere ao uso para auxiliar na melhoria do controle gerencial, ressaltou que *poderiam fazer mais se os instrumentos fossem mais desenvolvidos*. Destacou que o uso dessas ferramentas, teoricamente, facilita a identificação e o diagnóstico dos problemas de gestão, visto que *funciona na alta direção da associação, entretanto um pouco menos descendo*, referindo-se ao caso de hierarquia.

Referentemente ao uso das ferramentas de contabilidade gerencial, o entrevistado esclarece que elas melhoram o controle e o monitoramento das receitas e despesas, todavia seu uso nem sempre minimiza o trabalho dos colaboradores. Algumas vezes, conforme o entrevistado, *gera um efeito contrário*. Portanto, coloca a dificuldade de existência da melhoria contínua nos processos de gestão.

Apresentados os resultados da WWF Itália no tocante às ferramentas de contabilidade gerencial, passa-se a destacar os resultados obtidos na instituição WWF Brasil, para, na sequência, tratar das similaridades.

### **5.1.3 WWF Brasil**

A WWF Brasil é uma pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de associação sem fins lucrativos ou de fins não econômicos e regida por Estatuto Social e por disposições legais aplicáveis.

#### **5.1.3.1 História**

A instituição WWF Fundo Mundial para a Natureza estendeu-se para o Brasil no ano de 1971, com a mesma missão da instituição de origem, ou seja, a de frear a degradação do meio ambiente. A organização no Brasil começou sua atuação amparando estudos referentes a uma espécie de primata o qual estava em extinção, o mico-leão-dourado, que foi o projeto pioneiro.

Desde então, essa organização apoia atividades voltadas para a educação ambiental e a conservação de espécies. Outra atividade importante é a realização das campanhas contra o tráfico de animais e pela conservação de biomas. É essencial evidenciar que as atividades sobre o mico-leão-dourado transformaram-se num Programa de Conservação dessa espécie, que há 30 anos vem sendo executado pela WWF Internacional em parceria com outras organizações.

Nos anos 80, a atuação da WWF se intensificou no país a partir, por exemplo, do apoio dado aos primeiros anos do Projeto Tamar, entre outras idealizações. Nesse mesmo período, a instituição auxiliou a criação e o fortalecimento de várias organizações ambientalistas, como é o caso da Fundação Vitória Amazônica (FVA). No final dessa década, em 1989, outras filiais da rede WWF, mais precisamente a dos EUA, Reino Unido e Suécia, financiaram projetos desenvolvidos por instituições ou estudantes e pesquisadores brasileiros. Essa ampliação resultou na instalação de um escritório de representação, em Brasília – Distrito Federal -, no ano de 1990, com a contratação do biólogo Dr. Cléber Alho.

A WWF EUA manteve economicamente o escritório, os técnicos e os funcionários, que cresceram continuamente, sempre com o objetivo de fortalecer as ações da WWF Brasil e assim maximizar o impacto para a conservação da natureza.

Em 1993, o biólogo Eduardo Martins foi nomeado diretor do escritório. Nesse mesmo ano, para difundir notícias sobre as práticas e promover a conservação da biodiversidade e o desenvolvimento sustentável, foi criado o Jornal do Educador Ambiental e o programa Natureza Viva.

A WWF Brasil teve a psicóloga Marilda Goulart como a primeira afiliada, nos anos de 1995. No ano seguinte, no dia 30 de agosto de 1996, é constituída juridicamente a instituição sob a forma de organização não governamental sem fins lucrativos de direito privado. Nasce, assim, o escritório da WWF Brasil, com a posse do Conselho Diretor. O primeiro trabalho depois da constituição da organização foi o Projeto Veadeiros, o qual tinha como foco o ecoturismo, agrofloresta, educação ambiental, criação e implementação de áreas protegidas em seis municípios da Chapada dos Veadeiros, em Goiânia.

Paralelamente, ocorre o início do Projeto de Educação Ambiental em Silves, no Estado do Amazonas. Nesse período, a WWF Brasil passa a representar a secretaria-executiva e apoia a criação do Conselho Brasileiro de Manejo Florestal - FSC no Brasil. Para divulgar suas atividades, nesse ano, ocorre o lançamento do site da WWF Brasil.

No ano de 1997, a WWF Brasil realiza campanhas contra o Tráfico de Animais Silvestres e coordena projeto de educação ambiental com lançamento da publicação *Muda o mundo, Raimundo*. No ano seguinte, a instituição lança o Projeto *Tom da Mata*, para difundir em escolas a importância da Mata Atlântica, por meio dos versos e músicas do maestro Tom Jobim. Em 1999, a WWF Brasil expandiu-se inaugurando o escritório regional em Corumbá, Mato Grosso do Sul. Nos anos seguintes, a WWF Internacional manteve-se atuante principalmente em campanhas contra mudanças no Código Florestal Brasileiro.

No século seguinte, o trabalho da WWF Brasil continua, posto que, em 2001, a instituição celebra o nascimento do milésimo mico-leão-dourado na natureza e lança a Campanha Mico Mil. Outro programa iniciado nesse mesmo ano foi a Água para a Vida, cujo escopo era de gestão e conservação de recursos hídricos. Nesse ano, também ocorreu a abertura dos escritórios regionais da Amazônia e do Acre, em Rio Branco.

Os anos seguintes foram de muito trabalho, visto que concretizaram a criação do Programa Áreas Protegidas da Amazônia (Arpa), em parceria com o Governo Federal. No entanto, também foi de muitos reconhecimentos, visto que, em 2006, Wânia Alecrim, presidente da Associação Amor-Peixe, de Corumbá (MS), recebe o Prêmio Sebrae Mulher Empreendedora, na categoria Membro de Grupos de Produção Formais (cooperativas e associações).

Nesse mesmo ano, a WWF Brasil recebe indicação ao Prêmio Claudia, da revista Claudia, na categoria Trabalho Social. Além disso, o projeto Escolas Pantaneiras é escolhido como Destaque do Ano no prêmio Gestão Pública e Cidadania, da Fundação Getúlio Vargas. Outro prêmio da WWF Brasil foi o de Mérito Ambiental, concedido pela editora Abril e organizado pela revista Viagem e Turismo.

Nesse contexto, vale destacar que a WWF Brasil investiu cerca de R\$ 1,3 milhão para o aperfeiçoamento técnico, concedendo 246 bolsas de estudo para especialização de profissionais, no período de 1994 a 2003, com o Programa Natureza e Sociedade. Em 2005, a instituição amplia suas unidades de conservação na Amazônia, passando a 113 unidades. Em paralelo, a organização apresenta um quadro de 11 empresas parceiras, entre elas a empresa Itaú, que foi a primeira a aderir à campanha das contribuições para ajudar nas atividades de conservação da natureza e desenvolvimento sustentável, empreendidas pela WWF Brasil.

No ano de 2006, durante a COP9, 9ª Conferência da Convenção das Partes, da CDB - Convenção sobre Diversidade Biológica -, realizada pela ONU, a organização WWF Brasil anuncia o aumento da meta total do programa de 50 para 60 milhões de hectares de unidades de conservação na Amazônia até 2012. Em contrapartida, os doadores se comprometem a doar US\$ 105 milhões para a implementação da segunda fase do programa.

Com dimensões geográficas imensas, o Brasil é o 5º maior país do mundo, haja vista a área de 8 514 876,599 km<sup>2</sup>. E, por esse motivo, a fiscalização e preservação da natureza é uma tarefa árdua, fato esse percebido pela entidade que viabilizou a estrutura própria em 1994. Porém, a criação da WWF Brasil oficial ocorreu somente em 30 de agosto de 1996. Essa instituição é uma organização brasileira autônoma e sem fins lucrativos, de conservação da natureza, e faz parte da Rede WWF. Ela é a

25ª organização nacional da Rede WWF e a primeira da América Latina a ser instituída.

No período de 1996-2001, a gestão da organização tornou-se foco de trabalho. Nessa época, houve a aprovação do primeiro plano estratégico para o período, consolidando objetivos e metas do programa de conservação; a intensificação das ações de educação ambiental, comunicação e políticas públicas. Isso fez aumentar o perfil público da organização, com o lançamento de um Quadro de Afiliados e abertura da entidade à participação de pessoas interessadas em apoiar as atividades de conservação. Nesse período, mais de 500 afiliados foram registrados nos primeiros seis meses de funcionamento.

Essa é uma organização nacional conservacionista dos recursos naturais, de iniciativa particular, de fomento socioambiental, de caráter científico, cultural, assistencial e filantrópico. Ela também participa, como entidade autônoma e independente, de um conjunto internacional de organizações similares e tem seus objetivos igualmente voltados para a preservação ambiental, conhecida como *Rede WWF*. A instituição, ao longo de sua trajetória, ampliou os escritórios no Brasil e, além do de Brasília, possui mais quatro escritórios regionais. Esses estão situados nas localidades de São Paulo (SP), Rio Branco (AC), Manaus (AM) e Campo Grande (MS).

No período de 1991 até 1996, a WWF Brasil era escritório regional da WWF EUA. Após esse período de cinco anos, foi constituída juridicamente como pessoa jurídica de direito privado, com o título de utilidade pública. Segundo a entrevistada Érika, porém, *nós não somos nem OS nem OSCIP*, portanto, sem qualificação, a instituição é considerada uma Organização Não Governamental.

#### **5.1.3.2 Gestão da Instituição**

A Instituição WWF Brasil está, de acordo com seu estatuto, no artigo 1º, que trata da constituição, caracterizada como uma organização nacional, com iniciativa particular, que tem caráter científico, cultural, assistencial e filantrópico. A organização é totalmente brasileira e seu escopo de trabalho é a preservação do meio ambiente. A



instituição está sob a marca WWF Internacional e, conforme a entrevistada, *no Brasil só existimos nós, não existe a possibilidade de haver outros WWF.*

De acordo com a entrevista realizada com a Sra. Erika Waleska, em 16 de novembro de 2011, na sede da WWF Brasil, em Brasília, constatou-se que a instituição não trabalha com voluntários, salvo em ocasiões especiais. A organização tem, no momento da entrevista, 115 (cento e quinze) funcionários registrados via Consolidação das Leis do Trabalho. Em seus relatórios, verifica-se que possui equipe eclética, a qual atua nas áreas de conservação, florestas tropicais e água doce.

Nas entradas de recursos na organização, destaca-se que a maior fonte de financiamento é advinda da família da WWF da Holanda, com cerca de R\$ 7.752 milhares de reais. Entretanto, outras fontes são apresentadas na demonstração, entre elas a Fundação Banco do Brasil, a Gradual e a Unimed. Percebe-se, nas notas explicativas, que a Fundação Banco do Brasil foi responsável por cerca de 30% (trinta por cento) das entradas de recursos oriundas das doações classificadas pelos auditores como *empresas*. Assim, verifica-se, portanto, que o Terceiro Setor também (Fundação Banco do Brasil) financia o Terceiro Setor. Importante destacar que as receitas advêm de origem governamental e de agências de fomento bi e multilaterais.

Visualizando-se as demonstrações financeiras e relatório de auditoria de 2010, contata-se um *superávit* na ordem de R\$ 965 milhares de reais. No entanto, esse é um *superávit* de 0,12% (zero vírgula doze por cento) em relação ao ano anterior. Isso ocorre em função das contas de rendimentos financeiros e da conta de variação cambial, que apresentaram uma queda em relação ao ano anterior de cerca de 39% (trinta e nove por cento) e 14% (quatorze por cento), respectivamente.

A movimentação desses recursos é realizada mediante ações de uma cultura participativa e democrática, o que, no entanto, gera uma demora na tomada de decisão. Afirma a entrevistada com relação à cultura da organização que esta é *bastante participativa, existe democracia.*

*Às vezes, a gente demora muito na tomada de decisão, mas também, como vai se tomando aos poucos, a nossa resistência tende a ser um pouco menor.*

Na demonstração do *superávit* do exercício de 2010, as receitas provenientes das doações vinculadas com projetos totalizam R\$ 24.127.000,00. A WWF Brasil apresenta a situação patrimonial positiva, visto que o *superávit* registrado nas demonstrações contábeis de 2010 é de R\$ 653 milhares de reais e o índice de liquidez corrente (ativo circulante/passivo circulante) é de 2,14.

No ano de 2011, a WWF Brasil continua a executar projetos em todo o país, mediante parcerias com empresas, organizações não governamentais, órgãos dos governos federal, estadual e municipal. Ela aplica 90% do valor total das receitas arrecadadas no desenvolvimento da conservação do meio ambiente e somente 10% da arrecadação foram para custeio.

De acordo com o estatuto social da WWF Brasil, aprovado pelo Conselho Diretor em 13 de abril de 2009, os órgãos elencados no artigo 14 são Assembleia Geral, Conselho Diretor, Conselho Fiscal e Diretoria. A Assembleia Geral é considerada o órgão máximo da organização e tem poderes para decidir sobre todos os assuntos relativos aos seus objetos, além de deliberar sobre a destituição dos conselheiros, alterações do estatuto e dissoluções da WWF Brasil.

O Conselho Diretor, por sua vez, é responsável pela direção da WWF Brasil, estabelecendo políticas e estratégias. Assim, pode deliberar, controlar e orientar as ações da associação. O Conselho Fiscal fiscaliza por força de estatuto, em seu artigo 28, a administração econômica, financeira e contábil, faz a gestão patrimonial e o monitoramento dos procedimentos financeiros e controles internos da organização. Por fim, tem-se a diretoria, que é um órgão colegiado de gestão executiva, diretamente subordinado ao Conselho Diretor, e que tem como competência administrar a WWF Brasil.

Relativamente à Administração Financeira da instituição, as Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras de 2010 acusam a existência de 15 (quinze) projetos, os quais movimentam cerca de R\$ 13.095 milhares de reais que estão sendo executados pela organização. Destaca-se que o maior projeto desenvolvido no que se refere ao dispêndio financeiro é o projeto Amazônia, que perfaz um total R\$ 7.843 milhares de reais, o que significa afirmar que esse projeto é responsável por 38% (trinta e oito por cento) das despesas alocadas por projeto. E, ainda, demonstra o

zelo da organização em alocar nesses projetos as despesas de pessoal, administrativas e outras, bem como os custos de programas e projetos com terceiros.

Referentemente à estrutura organizacional, a entrevistada ressaltou que existe um departamento de contabilidade, cujo responsável faz parte do quadro efetivo, todavia esse setor é integrante da coordenação administrativa financeira, sendo a entrevistada a coordenadora financeira da instituição. Ela também tem sob a sua responsabilidade a tesouraria, o controle dos relatórios financeiros, a parte de análise financeira e os orçamentos, além de assumir a função de *controller*.

No tocante à certificação, destaca-se que a instituição obteve a certificação ISO 9002 até o ano de 2003, mas, por uma questão orçamentária, a gestão optou pela não continuidade. Para fins de gestão, no entanto, foram mantidos os procedimentos e manuais com revisões bianuais. A entrevistada destaca ainda que o que *era bom era a coercitividade, e agora a gente não tem mais essa imposição, que tem que fazer, que tem auditoria*.

Dentro de um contexto de gestão da qualidade, atualmente não existem os indicadores. No entanto, a instituição busca a melhoria contínua, a eficiência de seus resultados e sempre o *superávit* do exercício, pois, conforme a entrevistada, *caso a gente tenha uma fase de não ter orçamento, a gente não pare com a nossa missão*.

#### **5.1.3.3 Ferramentas de Contabilidade Gerencial da WWF Brasil**

No que concerne à gestão de custos, constatou-se que a instituição diferencia os custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, a alocação de custos e também alocação de departamentos de unidades de negócio.

Em continuidade aos questionamentos de técnicas de custeio, a entrevistada esclarece que foi adotada a técnica, porém não o procedimento. Ou seja, a metodologia é aplicada, entretanto sem estar devidamente registrada na forma de procedimento formal. Dentre os motivos que levaram à adoção, ressaltase o fato de que os recursos não são próprios, logo são provenientes de doações, projetos. Para ter acesso às informações referentes aos custos de cada projeto, no entanto, são

necessárias definições com relação a custo direto, indireto, recuperação de custos, e assim poder participar dos editais.

De forma a obter mais informações gerenciais, percebeu-se que a instituição faz também a segregação dos custos por departamentos. Para os departamentos, entretanto, denominados pela entrevistada de *áreas meio*, como é o caso do setor administrativo e que não possui renda própria, ocorre uma alocação de custos, sendo definido o percentual de 12,5% para a manutenção desses setores. Lembra, ainda:

*De 12,5%, a locação desses recursos prioritariamente vai para cobertura dos salários das pessoas da área meio. Mas a gente também tem investimentos como software, treinamentos, e para isso a gente tem que fazer essa quebra aí do que é custo direto, indireto, o que é a taxa de administração, qual departamento vai ter acesso àquele recurso, baseado nos orçamentos anuais.*

Esclarece que essa metodologia de alocação está sendo utilizada pela instituição desde 2002 e pode ser encontrada com destaque nas notas explicativas das demonstrações financeiras, sendo que, em 2010, o valor desse percentual é de R\$ 7.323 milhares de reais.

Ao ser questionada sobre o uso de técnica de orçamentação, foi respondido que até o ano de 2003 não existia nada desenvolvido nesse sentido, nenhum *modelo específico de orçamento*. No entanto, a partir de 2004, a instituição adotou um modelo de orçamento que foi implantado até mesmo por imposição da WWF internacional. Nesse modelo de orçamento, *a gente adota os critérios que a rede utiliza de separação, a gente também utiliza o orçamento por departamentos*. Da mesma forma que são estabelecidos os critérios internacionais de separação, a instituição adota os mesmos para saber se os departamentos estão *gastando mais ou menos*. Essa foi uma determinação do comitê de finanças e está em uso desde 2004.

Os demais tipos de orçamentos, como financeiro e compras, são também adotados pela instituição, no entanto *não muito aprofundado e projetado*, com pelo menos o planejamento para o período de um ano. A instituição usa o orçamento por atividades, ele é flexível, é aprovado em janeiro, mas ocorrem duas revisões anuais, uma em julho e outra em setembro. Contudo, são feitas projeções e as ações são

controladas mediante o acompanhamento do orçado com o realizado. No tocante ao orçamento base zero e de capital, eles não são utilizados pela instituição.

Nesse contexto, ainda ressalta que o orçamento da organização está baseado na metodologia de alocação de custos. Além disso, por meio da análise de conteúdo, destaca-se, na leitura do documento Cenário do Orçamento – ações e impactos -, que a instituição, ao elaborar o orçamento anual, preocupa-se em prever três cenários para ele: o otimista, o realista e o pessimista. Nesses cenários, também são considerados possíveis impactos de variações cambiais. Essa preocupação deve-se à entrada de recursos internacionais. Para a entrevistada, a padronização trouxe benefícios, entre eles elenca a transparência e a melhoria da gestão, itens que devem estar em constante aperfeiçoamento, visto que os recursos advêm na sua grande maioria de doações.

Esclarece a entrevistada que o planejamento estratégico é realizado para três anos e, no momento da entrevista, ele está passando pela etapa de revisão. Assim também ocorre com o controle orçamentário, ou seja, a instituição faz o acompanhamento dos recursos de forma a permitir correções, no caso de existirem desvios nas metas estabelecidas.

No tocante à implantação da alocação de custos como forma de gestão, foi relatado que, *logo de início, teve alguma resistência*. Um dos motivos destacados de haver pouca resistência é referente ao fato de que as mudanças ocorreram quando a instituição estava certificada pela ISO e tinha apenas 64 (sessenta e quatro) funcionários e *já exigia procedimentos, manuais, então não houve grande impacto naquela época*.

Percebe-se, no documento Proposta Orçamentária 2011, a preocupação da organização com relação à gestão ao definir como prioridade institucional a melhoria de sistemas e processos internos, a revisão do modelo de gestão e o valor dos serviços de ecossistemas. O mesmo documento explicita que a execução do orçamento continua a ser feita de forma rigorosa, com acompanhamento sistemático e abrangente, contemplando todos os projetos e contratos existentes.

No momento, porém, a instituição deixou de ter a certificação ISO, além de ocorrer uma padronização da rede, ou seja, são necessários alguns procedimentos, como a

elaboração de manuais e, nesse novo contexto, ocorrem mais resistências por parte dos colaboradores na implantação de novas normas. Outro item questionado na entrevista foi em relação aos métodos de custeio. Em linha de princípio, a WWF Brasil não tem essa categoria implementada.

Quanto ao planejamento financeiro, observou-se que a instituição utiliza a ferramenta para melhor gestão. Nesse contexto, identifica, ainda, que a organização faz uso da ferramenta de fluxo de caixa, para poder monitorar as entradas e saídas de recursos, bem como para prover os gestores de informações financeiras consistentes para eventuais tomadas de decisão. A entrevistada esclarece, no entanto, que não utilizam o fluxo de caixa descontado.

O documento fluxo de caixa, proposto até o dia 31/12/2011, elaborado pela Instituição, estabelece como critério de utilização para as entradas todas as receitas previstas para o ano. Como saídas, são consideradas as despesas previstas para o ano, mais pagamento dos adiantamentos a projetos e também o recebimento dos adiantamentos para os projetos até o final do exercício em questão.

Além desse documento, fluxo de caixa, outros foram disponibilizados, como o documento de acompanhamento da execução financeira de programas. No documento, percebe-se que o instrumento é trabalhado por períodos trimestrais e que se consideram o valor orçado do programa e a variação ocorrida do realizado. O documento que controla a receita e a despesa de programas considera mais custo direto e mais custo indireto acrescido da taxa administrativa, como sendo a receita do projeto.

Iniciando os questionamentos de avaliação de desempenho, constata-se, na entrevista, que a instituição não adota medidas financeiras. No ano de 2012, existe um projeto de desenvolvimento do BSC - *Balanced Scorecard* -, visto que existem interesses institucionais e o compromisso da alta direção, e eles convergem com as propostas do novo superintendente de administração e finanças. No momento, a instituição tem pessoal qualificado para implantação, visto que a própria entrevistada já tem uma proposta a ser implementada, a qual foi desenvolvida por ela num curso de pós-graduação.

*Agora entrou um novo superintendente da área de administração e finanças e a ideia dele converge para isso.*

A WWF Brasil adota medidas financeiras para avaliação de desempenho por execução orçamentária, por execução de orçamentos. Dentre os motivos elencados para sua adoção, está o fato de que, a partir da participação da WWF em editais para lançamento dos contratos, percebeu-se a necessidade e a importância da ferramenta; *nosso orçamento, nossa medida e avaliação de alcance dos nossos resultados propostos desde sempre foi assim*. Desde 2004, a avaliação de desempenho de projetos e contratos assinados é realizada por meio da execução orçamentária e o acompanhamento é constante e direto para poder ter noção de:

*Quanto falta para realizar, quanto a gente recebeu de caixa, como está a meta da execução dessas atividades [...] temos nossa sinalização com cores, Se está dentro do esperado, verde; se não está, vermelho. Teve atrasos.*

Um dos motivos destacados para aumentar o controle é justamente a captação de recursos. As demais ferramentas de avaliação de desempenho, como valor econômico adicionado, lucro residual, tempo de retorno e taxa contábil, investimento de capital e avaliação de riscos não são utilizados.

Ressalta-se que a ferramenta preços de transferência está em fase de estudo de implantação e adoção, visto que, a partir de uma consultoria contratada, existe a proposta de trabalhar com maior transparência. Para que isso ocorra, os procedimentos financeiros estão passando por um processo de revisão. *Nós estamos pendendo mais a buscar justamente em função da transparência.*

No que tange à avaliação de desempenho de pessoas, explica que está em desenvolvimento uma política de planos de recompensa baseados em resultados e desempenho, que provavelmente passará a vigorar em 2012. Um dos motivos que levaram a diretoria a pensar em mudar a política de remuneração é o fato de que *a pessoa que trabalha com conservação é meio escassa no mercado*; assim, pode-se manter o empregado. Isso foi desenvolvido justamente em função de que *só a avaliação de desempenho já não estava sendo mais suficiente para a gente dar uma motivada nas pessoas*. Justifica-se esse posicionamento em função de a instituição levar muito tempo para formar o empregado, e justamente nesse ponto:

*Quando ele fica bom, sai para o mercado. E aqui, em termos de ONG, e especialmente as ambientais, a WWF é muito valorizada no mercado. Mas a gente também não quer perder as pessoas que são treinadas aqui dentro.*

Quando questionada a respeito de tecnologia da informação, foi identificado que a instituição tem um sistema tipo *ERP* implantado desde 2005. No entanto, esse é um sistema que está em fase de revisão, visto que seis anos se passaram e neste momento está surgindo  *muito retrabalho, gargalo, mudança de cultura, manuais que precisam ser revistos dentro desse sistema*. Nos benefícios elencados, identifica-se a descentralização e a agilidade da informação, e a entrevistada afirma que, mesmo que o sistema atualmente não proporcione a agilidade esperada, o importante é colocar as pessoas envolvidas nos processos, de forma que, mesmo não sendo o ideal, tenha-se a manutenção das informações. Assim, espera-se que a customização do sistema envolva e motive as pessoas.

No que se refere à tomada de decisão, a instituição utiliza os relatórios de gestão, que incluem os relatórios de controle orçamentário e das atividades. Em nível gerencial, são dois relatórios que a instituição utiliza: o de execução de projetos e o de execução orçamentária. Esses relatórios são emitidos desde 2004. Com relação à utilização desses relatórios, conforme a entrevistada, *eu acho que para tomada de decisão é fundamental, mas para gestão de projetos, na ponta há outros meios que utilizam, independente de padrão ou não*.

Conforme a entrevistada, não existe um padrão no acompanhamento da gestão, visto que *são vários projetos, como Amazônia, Mata Atlântica etc.. então assim cada coordenador tem sua linha de acompanhamento de gestão*. Inclusive cada coordenador pode criar seus métodos, eles têm total autonomia. No que tange à diretoria executiva, o orçamento é a ferramenta utilizada para tomada de decisão. Visto que, a pedido do comitê de finanças, padronizou-se o resultado, logo, *acho que deu uma padronizada, como cada coordenador trabalha de um jeito, foi uma forma de padronizar os resultados*. O que conforme a entrevistada facilita, pois *são vários projetos, você tem parâmetros já definidos para depois chegar no final e avaliar*.

Relativamente à categoria contabilidade estratégica, o orçamento é anual, no qual é feito um acompanhamento dos contratos que estão finalizando para poder captar



outros e manter o recurso no mesmo. Conforme a entrevistada, a contabilidade estratégica é feita, porém não formalmente. Desde 2004, ocorre um planejamento chamado pela entrevistada de *pipeline*. O atual é com previsão até 2015, todavia ocorre uma revisão anual. Esse documento, nas palavras da entrevistada, possui a *estrutura como receita direta aberta, por isso eu não tenho como detalhar*. Ressalta, ainda, que, *nesse gerencial, o que a gente faz realmente uso é da contabilidade por responsabilidade, do planejamento estratégico*. A contabilidade por responsabilidade é utilizada, porque tem centro de custos, pelo qual se verificam os gastos e *pode-se sugerir reduções ou propor investimentos como foi a área de Tecnologia da Informação esse ano*.

No tocante a projeto de redução de resíduos, a instituição não tem nada implantado, mas é uma política até mesmo em função da cultura existente, *dentro de uma cultura sustentável*. Isso visto que a instituição monitora as ações empresariais em prol das ações ambientais, com recursos advindos de captação irrestrita, ou seja, que não está vinculada em nenhum projeto; são as doações em favor da missão como um todo. Esse dinheiro também é utilizado para a conscientização dos colaboradores nesse tema. Na prática ambiental dentro da instituição, verificou-se a reciclagem de papel e a seleção de lixo. Entretanto, não existe contabilização ambiental em separado.

No que se refere à institucionalização, a entrevistada ressalta que *a ideia era pegar um pouco mais essa cultura da organização*. Nos itens sobre os hábitos, rotinas, regras e procedimentos na tomada de decisão, controle gerencial, identificação dos problemas, procedimentos e manuais observou-se que são utilizados. A princípio, o que colaborou foi a certificação da ISO na adoção desses procedimentos. Consequentemente, conforme a entrevistada, *os hábitos viraram rotinas porque temos um alto nível de colaboradores aqui*. Outro item que desencadeou na construção dessas ferramentas foi o sistema integrado existente, pois, na visão da entrevistada, os sistemas foram adotados para aumentar essa credibilidade, essa transparência, na elaboração de relatórios financeiros e de gestão, mais rápidos.

Sobre os manuais e procedimentos, declarou que considera como instrumentos de mudança e *que atualmente não é dada a importância devida, porque, por exemplo, hoje em dia, todos os manuais estão na intranet, mas a consulta a eles é mínima*.

Essa falta de importância é decorrente da ausência da certificação, ressalta a entrevistada, no extrato:

*Os manuais e procedimentos facilitam a vida das pessoas que estão chegando a partir do momento que você tem esses padrões estabelecidos. Você passa isso para o funcionário e ele começa a desenvolver suas atividades, e todo mundo vai saber o que se deve fazer a qualquer momento. Deveria ser assim, mas a gente sabe que não é. Hoje a pessoa entra, aprende com a pessoa que está ali do lado, daí já não usa todo manual na sua essência, já adaptou ao seu processo da rotina diária. O manual não reflete a realidade. E então sempre tem problema que recai aqui no financeiro, na contabilidade.*

A contabilidade, por sua vez, segue padrões estabelecidos. Quanto ao financeiro e à contabilidade, conforme a questionada destaca, *tem que seguir*. Porém, evidenciam-se problemas entre eles. Como problemas da implantação, destaca-se o gargalo e o retrabalho.

Na organização, a implantação de manuais e procedimentos não propicia novas técnicas de gestão. Para a entrevistada, as mudanças organizacionais é que mudam os manuais. *Eu acho que a prática muda mais que os manuais e procedimentos... Vem mais da nossa necessidade da urgência da informação, ou sugestão de outras áreas*. Perguntada acerca da ocorrência de a administração ser participativa ou coercitiva, destaca que a administração é muito participativa, o que acarreta demora nas decisões, visto que, *às vezes, isso demora para implantar, porque tem muitos fóruns de discussão, mas é bastante participativo*. No que se refere aos fóruns de discussão, são feitas por meio de *workshops*, treinamentos, reuniões periódicas, bem como fóruns específicos.

No que alude à melhoria no controle e monitoramento das despesas com as ferramentas gerenciais, verificou-se que, apesar da existência de um sistema integrado, também se utiliza o *software Excel* para fins de controle e monitoramento. A utilização, porém, dessas ferramentas de contabilidade gerencial não minimiza os trabalhos dos colaboradores. Para a questionada, *na verdade, faz é aumentar, se eu tivesse um sistema que me desse isso já prontinho, eu não precisaria extrair informações, detalhar*. Adverte, ainda, que o sistema deve ser customizado, mas existem recursos disponíveis, apesar do próprio retrabalho também ter custo alto.

A organização adota melhoria contínua nesses processos de gestão, sempre focando na transparência, eficácia e agilidade. E, com relação às práticas gerenciais

mais utilizadas na instituição, é um tipo de *Benchmarking*, na qual a comparação de desempenho é feita entre as organizações da rede WWF.

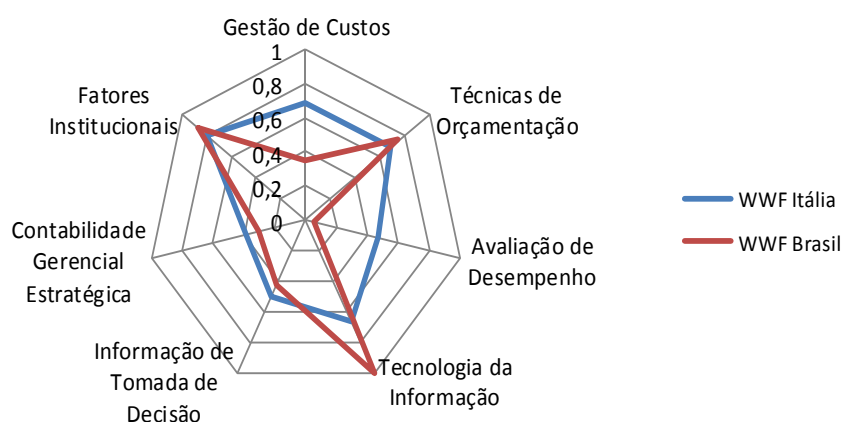
O uso de procedimentos e sistemas específicos para os clientes e fornecedores é determinado, de acordo com a questionada, *pela consultoria que tem aquela questão de reestrutura organizacional, revisão dos procedimentos financeiros e contábeis e a própria revisão do CRM sistemas [sic]*.

Sobre os procedimentos e sistemas específicos de clientes, a organização tem um sistema que foi apelidado de *afiliados*, que é o CRM, *Customer Relationship Management*, o qual proporciona maior apoio ao afiliado. Entretanto, no que se refere aos fornecedores, existe um procedimento mais visto em que há assinaturas contratos, termos de contrato, avaliação dos produtos.

Apresentados os resultados obtidos mediante as análises documental, de conteúdo e de discurso nas instituições pesquisadas, trata-se, portanto, de destacar as similaridades e as divergências encontradas.

### 3.75.2 Similaridades das Ferramentas de Contabilidade Gerencial

De forma gráfica, a Figura 5 demonstra as ferramentas de contabilidade gerencial identificadas nas instituições pesquisadas.



**Figura 5.** Resultado da análise do discurso  
Fonte: A autora

A Figura 5 apresenta, de forma sintética, a relação entre as ferramentas de contabilidade gerencial pesquisadas nas instituições WWF Brasil e WWF Itália. Com esse resultado, é possível concluir que existem diferenças na utilização de algumas ferramentas na gestão das instituições.

Ao analisar as respostas obtidas na categoria técnicas de custeio, constata-se que as ferramentas de contabilidade gerencial identificadas são similares, como pode ser verificado no quadro 5.

<b>Técnicas de Custeio</b>	<b>WWF ITÁLIA</b>	<b>WWF BRASIL</b>
Custos fixos e variáveis	Sim	Sim
Alocação de custos em projetos e/ou programas	Sim	Sim
Alocação de custos em departamentos e/ou unidade de negócio	Sim	Sim

**Quadro 5-** Similaridades nas Técnicas de Custeio

Apesar de as duas instituições pesquisadas apresentarem respostas semelhantes para os custos fixos e variáveis, alocação de custos em projetos e departamentos, elas em estudo não apresentaram similaridades no resultado. Isso pode estar relacionado diretamente ao tecnicismo existente nas metodologias de custo e também na formação específica do entrevistado. O gerente de projetos da WWF Itália tem por formação a área de filosofia, enquanto que, no Brasil, a formação técnica da Coordenadora entrevistada é na área de Ciências Sociais, especificamente Ciências Contábeis.

A WWF Brasil, apresentou coerência nas respostas, pois adota a técnica de gestão de custos, porém não se utiliza de procedimentos devidamente formalizados pela organização. O fator divergente está no entendimento entre custos diretos e indiretos. Para a organização italiana, todos os custos são alocados como custos fixos, entretanto a WWF Brasil entende que, para obter maiores informações gerenciais para tomada de decisão, faz-se necessário definir os custos diretos, indiretos, bem como a recuperação de custos.

Esse detalhamento nas técnicas de custos tem como objetivo a transparência na utilização dos recursos e melhoria na gestão, o que é primordial para a concorrência em editais de projetos específicos para a área de atuação, haja vista a WWF Brasil não possuir recursos próprios.

No tocante às técnicas de orçamentação identificadas nas organizações do Terceiro Setor brasileira e italiana, percebe-se maior expressão nas similaridades encontradas, posto que o orçamento, em geral, seja financeiro, operacional, flexível, ou mesmo o uso do controle orçamentário e do planejamento estratégico, é usado nas duas instituições, como se observa no quadro 6.

Técnicas de Orçamentação	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Orçamento operacional	Sim	Sim
Orçamento financeiro	Sim	Sim
Orçamento flexível	Sim	Sim
Planejamento estratégico	Sim	Sim
Controle orçamentário	Sim	Sim

**Quadro 6-** Similaridades Técnicas de Orçamento

Mesmo apresentando similaridades, o **orçamento** foi outro ponto de divergência entre as instituições. A WWF Brasil adota essa técnica buscando atingir maior detalhamento das informações gerenciais, sendo que essa é uma imposição da WWF Internacional e uma recomendação do Comitê de Finanças. O principal objetivo da utilização dessa técnica está na segregação das informações relacionadas a custos em cada departamento da organização. Nas áreas meio, os custos são alocados para que se tenha um centro de custo próprio. Para a WWF Itália, entretanto, entende-se que os custos da associação podem ser absorvidos numa etapa posterior, visto que são alocados apenas os custos do projeto. Os demais, como, por exemplo, os de administração, são separados *a posteriori*. Nesse entendimento, percebe-se que a WWF Itália apenas cumpre com as exigências de apresentar o orçamento para a WWF Internacional. A síntese que identifica as similaridades existentes na categoria Avaliação de Desempenho está demonstrada no quadro 7.

<b>Avaliação de Desempenho</b>	<b>WWF ITÁLIA</b>	<b>WWF BRASIL</b>
Medidas financeiras	Sim	Sim
Valor Econômico Adicionado	Não	Não
Lucro Residual	Não	Não
Tempo de retorno e/ou taxa contábil de retorno	Não	Não
Avaliação do risco	Não	Não
Análise de probabilidade para avaliação de risco de investimentos	Não	Não
Simulação	Não	Não
Fluxo de caixa descontado	Não	Não
Planos de recompensa	Não	Não
Pesquisas de satisfação	Não	Não

**Quadro 7-** Similaridades Avaliação de Desempenho

Similaridades apresentadas, cabe esclarecer que também a categoria de ferramenta de contabilidade gerencial denominada **avaliação de desempenho** apresenta respostas divergentes, no que tange às medidas não financeiras. Isso se refere ao fato de que a WWF Itália adota esse método para avaliação de desempenho, vinculado ao estatuto e ao programa, apesar da não existência de um instrumento formal. A WWF Brasil afirma não utilizar qualquer medida não financeira, uma vez que considera que o importante é a execução dos projetos e, portanto, adota apenas medidas financeiras por execução de orçamentos, já que existem necessidades específicas ao participar de editais. Esclarece, também, a instituição brasileira que a organização está desenvolvendo uma ferramenta de avaliação de desempenho de pessoas, motivada pela alta qualificação do seu corpo técnico e pela dificuldade de pessoal capacitado na área, disponível no mercado.

Um ponto divergente está na ferramenta **preço de transferência**, posto que a WWF Brasil afirma não utilizar. A instituição italiana, no entanto, coloca que ela é aplicada de forma parcial.

No tocante aos **indicadores** de resultado ou de qualidade, percebe-se que, apesar de a instituição brasileira já ter sido certificada pela ISO em anos anteriores, e por consequência ter adotado a metodologia e a técnica, atualmente ela não faz uso desses indicadores para a avaliação da gestão. Já a organização italiana confirma que, para fins de gerenciamento, são utilizados somente os indicadores solicitados pelos projetos.

Outro fator interessante a ser ressaltado é a **redução de resíduos**, posto que, apesar da não existência de projetos na gestão da WWF Brasil no que se refere à redução de resíduos, existem treinamentos, cursos e seus colaboradores tendem a praticar a sustentabilidade em todos os momentos, devido ao escopo da instituição. Na Itália, existe a redução de resíduos, visto que é uma imposição normativa. Todavia, quando questionadas a respeito de **Tecnologia da Informação**, as duas instituições apresentam o uso nos processos operacionais e gerenciais, como se demonstra no quadro 8.

<b>Tecnologia da Informação</b>	<b>WWF ITÁLIA</b>	<b>WWF BRASIL</b>
Uso nos processos operacionais	Sim	Sim
Uso nos processos gerenciais	Sim	Sim

**Quadro 8-** Similaridades Tecnologia da Informação

A peculiaridade no item **tecnologia da informação** existente na organização brasileira é que foi identificado um sistema tipo *ERP*, ou seja, o CRM, *Customer Relationship Management*, implantado desde 2005, que auxilia no gerenciamento e posterior tomada de decisão, diferentemente da organização italiana, onde não foi verificado nenhum sistema de gerenciamento integrado. Esse sistema, por sua vez, é utilizado nas rotinas de trabalho, e não possui procedimentos detalhados para cada etapa do processo.

A WWF Brasil esclarece que esse é um sistema que está em fase de revisão, visto que seis anos se passaram e, nesse momento, está surgindo *muito retrabalho, gargalo, mudança de cultura, manuais que precisam ser revistos dentro desse sistema*. Nos benefícios elencados, identifica-se a descentralização e a agilidade da informação e afirma-se que, mesmo que o sistema atualmente não proporcione a agilidade esperada, o importante é colocar as pessoas envolvidas nos processos, de forma que, mesmo não sendo o ideal, tenha-se a manutenção das informações. Assim, espera-se que a customização do sistema envolva e motive as pessoas.

No que se refere à **Informação para Tomada de Decisão**, entre as similaridades, ressalta-se que as duas instituições apresentam o uso de outros relatórios de gestão para otimizar o gerenciamento e que elas não praticam a análise da lucratividade. Entretanto, no item que trata de **Contabilidade gerencial estratégica**, encontra-se

apenas uma divergência no uso das ferramentas de contabilidade gerencial. A projeção a longo de prazo não é utilizada pela WWF Brasil, na medida em que seu entendimento em relação ao uso está na mensuração no quantitativo de projetos a longo prazo, apesar de fazer o planejamento estratégico de três em três anos. A instituição italiana, por sua vez, por conta do seu *déficit* do exercício do ano anterior, considera importante a projeção de longo prazo, aplicando essa ferramenta de forma quinquenal, ou seja, de cinco em cinco anos.

As demais similaridades estão destacadas no quadro 9.

Contabilidade Gerencial Estratégica	WWF ITÁLIA	WWF BRASIL
Análise da cadeia de valor	Não	Não
Integração da cadeia de valor	Não	Não
Análise do ciclo de vida do produto	Não	Não
Contabilidade por responsabilidade	Sim	Sim
Planejamento estratégico	Sim	Sim
As decisões são tomadas por produto	Não	Não
Curva de aprendizagem	Não	Não
Monitora as ações empresariais em prol do meio ambiente	Sim	Sim
Pratica atividades consideradas como ambientalmente corretas	Sim	Sim
Registro separado de receita ambiental	Não	Não
Registro separado de custos e despesas ambientais	Não	Não

**Quadro 9** – Similaridades Contabilidade Gerencial Estratégica

Outro item que pode ser verificado na Figura 5, que apresenta o resultado do discurso, diz respeito à **institucionalização**. Nesse item, é possível identificar que a WWF Brasil, em suas colocações durante a entrevista, não considera que os manuais e procedimentos sejam instrumentos de mudança, pois, para a organização, as mudanças ocorrem devido à melhoria contínua e não por imposições. O contrário acontece com a WWF Itália, ao destacar durante a entrevista que as mudanças na instituição são reflexos dos manuais e dos procedimentos.

No questionamento acerca de a **ferramenta de contabilidade gerencial** minimizar o trabalho dos colaboradores, a gestora da WWF Brasil assegura que não minimiza,



pois o instrumento utilizado por eles pode ser substituído por modelos mais avançados e personalizados, de acordo com cada demanda. Entretanto, isso não é possível por esta não ser uma prioridade para a organização. Na contramão, destaca-se que a WWF Itália utiliza controle em forma de planilhas eletrônicas, entendendo que isso minimiza o trabalho dos colaboradores.

Outro fator que deve ser ressaltado está na busca por práticas gerenciais em outras instituições similares. A WWF Brasil entende que esta deve estar sempre em busca da melhoria contínua, porém a instituição italiana não observa importância nessa prática. A instituição brasileira esclareceu, durante a entrevista, que já esteve na Europa visitando as outras instituições da Rede WWF.

Quanto ao uso de sistema e procedimentos específicos para clientes e fornecedores, constatou-se que é utilizado pela WWF Brasil, sendo que, nos últimos anos, houve a contratação de uma empresa especializada visando à melhoria e atualização dos procedimentos. Já a instituição italiana não vê a necessidade da utilização dessa ferramenta na gestão.

## **6. Considerações Finais**

Este tópico apresenta as conclusões da pesquisa, decorrentes das análises de discurso, de conteúdo e documental, e dos resultados obtidos, além das limitações encontradas e das sugestões para pesquisas futuras.

### **3.86.1 Conclusão**

O panorama da sociedade modificou-se ao longo dos tempos. No século XXI, entretanto, encontra-se dividido em três setores: 1º setor (Estado), o 2º setor (Mercado) e o 3º setor (Organizações Sem Fins Lucrativos e de Direito Privado). O Terceiro Setor tem como característica a participação voluntária, autônoma e privada e está organizado em torno de objetivos coletivos ou de interesse público. Nesse contexto, a instituição WWF - Fundo Mundial para a Natureza -, que tem como missão a guarda e a preservação do meio ambiente, de modo a assegurar a sustentabilidade dos recursos naturais, é um dos casos em que o Terceiro Setor opera em prol da sociedade.

O Terceiro Setor está ocupando uma posição de destaque devido ao seu crescimento e sua importância. Para que o Terceiro Setor realize suas atividades, ele movimenta valores significativos. É importante, todavia, evidenciar que as instituições apresentam certa dificuldade na captação de recursos, acarretando problemas financeiros. Outra dificuldade que as instituições do Terceiro Setor apresentam decorre da falta de pessoal qualificado na gestão dos recursos.

Em sua gestão, muitas organizações do Terceiro Setor têm acesso às ferramentas de contabilidade gerencial, mas não conseguem usá-las adequadamente, no sentido de obter o máximo de eficiência e eficácia. Além disso, para financiar e subsidiar as instituições, os órgãos nacionais e internacionais, sejam públicos ou privados, esperam ótima aplicação dos recursos, por isso tornam necessários modernos gerenciamentos, além de controle, registro e mensuração das ações realizadas.

Nesse contexto, destaca-se que a contabilidade gerencial é um procedimento de identificar, mensurar, reportar e analisar as informações sobre os eventos econômicos. Entretanto, para realizar esse procedimento, são utilizadas as ferramentas de contabilidade gerencial, que, apesar de não terem um termo de consenso, podem ser consideradas as práticas, as ferramentas ou os artefatos. Evidencia-se que esse é um recurso válido e importante no sentido de apoio ao processo decisório e de controle por meio do fornecimento de informações úteis aos gestores para tomada de decisão.

As ferramentas de contabilidade gerencial são divididas em dois grupos, sendo o primeiro o grupo de ferramentas de contabilidade gerencial tradicionais, o qual engloba, entre outros, o custeio por absorção, o custeio variável, o custeio padrão, o preço de transferência, o retorno sobre o investimento e o orçamento. O segundo grupo refere-se às ferramentas de contabilidade gerencial modernas, que contemplam, dentre outros, o Custeio Baseado em Atividade - ABC, o Custeio Meta, *Benchmarking*, Custeio Kaizen, *Just-in-time-JIT*, Planejamento Estratégico, *Activity-based Management* – ABM, *Economic Value Added* - EVA, ou Valor Econômico Adicionado e *Balanced Scorecard*

Diante do fato de que, de um lado, observam-se as ferramentas de contabilidade gerencial e, de outro, o Terceiro Setor, que é composto por organizações sem fins lucrativos, instituições autônomas de direito privado que movimentam valores significativos e que, de certa forma, apresentam dificuldades de arrecadação e gerenciamento de recursos, pondera-se a necessidade de novos e melhores métodos de gerenciamento, bem como de registros e mensurações de suas atividades.

Nesse sentido, foi traçado o objetivo geral deste estudo, que consiste em identificar as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações da WWF no Brasil e na Itália, instituições do Terceiro Setor. E, para poder atender ao objetivo geral, alguns objetivos específicos foram traçados, dentre os quais:

1. Verificar a existência de ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor.

2. Identificar as ferramentas de contabilidade gerencial aplicáveis ao Terceiro Setor em instituições no Brasil e na Itália.
3. Analisar comparativamente as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas em instituição do Terceiro Setor brasileira e italiana.
4. Apresentar as similaridades existentes entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas por organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália.

Assim, consideram-se cumpridos os objetivos um e dois, ressaltando-se que as ferramentas de contabilidade gerenciais utilizadas no Terceiro Setor podem ser agrupadas em seis grandes categorias:

- (i) Gestão de Custos, que engloba técnicas e métodos de custeio.
- (ii) Técnica de Orçamentação, que abrange os vários de tipos de orçamento, o plano financeiro e o controle orçamentário.
- (iii) Avaliação de Desempenho, que é composto por medidas financeiras ou não, valor econômico adicionado, preço de transferência, tempo de retorno, investimentos de capital, avaliação do risco, análise da probabilidade, simulação, custo de capital, fluxo de caixa descontado, indicadores de qualidade, redução de resíduos, planos de recompensa, pesquisa de satisfação e lucro residual.
- (iv) Tecnologia de Informação, que consiste no uso em processos operacionais, gerenciais e sistema integrado de gestão.
- (v) Informação de Tomada de Decisão, que congrega a análise de custo-volume-lucro, análise de lucratividade, planos operacionais e relatórios de gestão.
- (vi) Contabilidade Gerencial estratégica, que reúne projeção de longo prazo, integração e análise de cadeia de valor, análise do ciclo de vida, contabilidade por responsabilidade, planejamento estratégico, tomada de decisão, curva de aprendizagem, monitoramento das ações em prol do meio ambiente, prática das atividades ambientais, registro segregado, receitas, custos e despesas ambientais, bem como ativo e passivo ambiental.

Por meio das análises de conteúdo, de discurso e documental, trataram-se os dados, visto que, dessa forma, as análises propiciaram a comparação entre as duas instituições pesquisadas e a triangulação dos resultados. Conclui-se, portanto, que os objetivos três e quatro foram alcançados. Assim como os pressupostos traçados e, por consequência, as similaridades das ferramentas de contabilidade gerencial.

Sendo assim, mediante análise qualitativa, foi possível observar que, no tocante ao Terceiro Setor, mais especificamente na instituição WWF – Fundo Mundial para a Natureza –, considerando-se as sedes no Brasil e na Itália, verifica-se a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial. Entretanto, apesar de não serem usadas de forma similar, muitas dessas ferramentas de contabilidade são utilizadas simultaneamente nas duas instituições. É o caso, por exemplo, do grupo das técnicas de custeio, na qual as duas organizações diferenciam os custos fixos e variáveis, bem como a alocação de custos, seja por projetos ou por departamento.

No que refere à categoria de Métodos de Custeio, as instituições não trabalham com nenhuma das ferramentas de contabilidade gerencial. Porém, nas técnicas de orçamento, verifica-se a adoção do orçamento operacional, financeiro, flexível, planejamento financeiro, bem como o controle orçamentário e a não utilização de orçamento de base zero, que são comuns nas duas organizações. Pode-se perceber, com relação ao item Avaliação de Desempenho, que as organizações do Brasil e da Itália adotam paralelamente as medidas financeiras para avaliação de desempenho. As duas não utilizam, porém, ferramentas como o valor econômico adicionado, lucro residual, preço de transferência, tempo de retorno, avaliação do risco, análise de probabilidade, simulação, execução do cálculo do custo de capital no fluxo de caixa descontado, plano de recompensa e pesquisa de satisfação.

Na categoria Tecnologia de Informações, as organizações do Brasil e Itália apresentam as suas similaridades no uso dos processos operacionais e nos processos gerenciais. Na categoria Informação para tomada de decisão, no entanto, as organizações em questão só têm semelhança no que se refere à não utilização de análise da lucratividade. Referentemente à Institucionalização, as organizações com sede na Itália e no Brasil apresentam somente os processos de identificação dos hábitos existentes na gestão da instituição: estabelecem as rotinas de gestão, definem as regras e os procedimentos. O uso de ferramentas de contabilidade gerencial auxilia na tomada de decisão, na melhoria do controle gerencial, facilita a identificação e o diagnóstico dos problemas de gestão, melhora o controle e o monitoramento nas receitas e despesas e, por fim, adota a melhoria contínua nos processos de gestão.

Diante dos resultados, a análise comparativa demonstra que existem similaridades na utilização das ferramentas de contabilidade gerencial em organizações do Terceiro Setor no Brasil e na Itália. Destaca-se, entretanto, que as divergências observadas podem ser decorrentes de situações diversas, como o uso e o desconhecimento das metodologias, por exemplo. Sendo assim, essas ferramentas de contabilidade gerencial podem ser devidamente exploradas pelas instituições para que os gestores tenham informações mensuradas, registradas, controladas e monitoradas, facilitando o processo de tomada de decisão.

### **3.96.2 Limitações da Pesquisa**

Com o decorrer da pesquisa, foram identificadas certas limitações, que incluem inicialmente o fato de se escolher a organização WWF como representante do Terceiro Setor e, posteriormente, observar-se que os achados da pesquisa são específicos para as instituições pesquisadas e, portanto, não podem ser generalizados.

## **6.3 Sugestões para pesquisas futuras**

Não obstante as limitações da pesquisa, considerando-se os resultados obtidos, recomenda-se que:

- Diante do fato de que foi realizado um estudo de caso comparativo, entre dois países, recomenda-se a reaplicação da pesquisa em outras instituições da Rede WWF, expandindo-se, dessa forma, os resultados obtidos.
- E, também, por ter sido utilizado como instrumento de pesquisa um roteiro semiestruturado, sugere-se a sua adaptação para um questionário de escala tipo *likert*, para aplicação num universo maior de instituições do Terceiro Setor e, assim, mediante pesquisa quantitativa, observar qual o comportamento da amostra, ou do universo pesquisado.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy; LUTHER, Robert (2004). **An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices**. Disponível em: <<http://www.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/live/root.xsl/4990.htm>>. Acesso em: 05/2/2008.

AGUIAR, Andson Braga de; FREZATTI, Fábio. Escolha da estrutura apropriada de um Sistema de Controle Gerencial: Uma Proposta de Análise. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 1, n. 3; p. 21-44, set/dez, 2007.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ANSARI, Shahid; KLAMMER; Thomas; LAWRENCE, Carol; BELL, Janice. **Strategy and management accounting**: Version 1.1: Module Richard D Irwin, a Times Mirror Higher Education Group, Inc. company 1997.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1971.

ASHTON, D., HOPPER, T., SCAPENS, R., 1995. *The changing nature of issues in management accounting*. In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.), **Issues in Management Accounting**. Prentice-Hall, Hertfordshire.

ASSAF NETO, A.; ARAUJO, A. M. P.; FREGONESI, M. Simões F. A. Gestão baseada em valor aplicada ao terceiro setor. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, São Paulo, Edição Comemorativa, v. 17, nº Especial, p. 105-118, Setembro, 2006. BACKES, J. A. EVA® - valor econômico agregado.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BACHMANN, Silvana Andreia. LOZECKI, Jeferson. A Utilização de Ferramentas gerenciais pelo Terceiro Setor: um estudo em entidades dos municípios de Coronel Vivida e Chopinzinho, Estado do Paraná. **Revista Eletrônica Lato Sensu – Ano 3**, nº 1, março de 2008. ISSN 1980-6116 Disponível em <http://www.unicentro.br> - Ciências Sociais Aplicadas.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1995.

BAZOLI, Thiago Nunes. **Descentralização Estatal: O Terceiro Setor como Executor das Atividades Fundamentais do Estado – Saúde, Educação e Assistência Social**. Curitiba: 2007. Dissertação (Mestrado). UniFae Centro

Universitário.Disponível em: [http://www.fae.edu/pos/mestrado/pdf/dissertacoes/thiago\\_bazoli.pdf](http://www.fae.edu/pos/mestrado/pdf/dissertacoes/thiago_bazoli.pdf) Acesso em: 12 ago.2009.

BEUREN, I.L. *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão Estratégica de Custos**. 3 ed. São Paulo: McGraw – Hill, 2007.

BOCCHINO, Umberto *et al.*, **La Guida del Sole 24 Ore al controllo di gestione**. Milano: Gruppo 24 Ore, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei n. 91 , de 28 de agosto de 1935. Determina regras pelas quais são as sociedades declaradas de utilidade pública. Disponível em: <[www.aibi.org.br/legislacao.html](http://www.aibi.org.br/legislacao.html)>. Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 9.608, de 18 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre o serviço voluntário e dá outras providências. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9608.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9608.htm)>. Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui o Termo de Parceria e dá outras providências. Disponível em: < [www.mj.gov.br/snj/oscip/legislacao/lei9790\\_99.pdf](http://www.mj.gov.br/snj/oscip/legislacao/lei9790_99.pdf) >. Acesso em: 20 out. 2011.

BRASIL. Lei n. 10406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil brasileiro. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 20 out. 2011.

BRIGHAM, Eugene F., GAPENSKI, Louis C.;EHRHARDT, Michael C. **Administração financeira: teoria e prática**. Tradução Alexandre Loureiro Guimarães Alcântara e José Nicolas Albuja Salazar. São Paulo: Atlas, 2006.

BROMWICH, M. Economics in management accounting. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**, v. 1. Amsterdam: Elsevier, 2007.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

BRYMAN, A. (2004). **Social Research Methods** (2nd ed.). Oxford University Press.

BURNS, John. SCAPENS, Robert W.. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, 2000, 11, 3-25 doi: IO.I006/mare. 1999.01 19. Disponível em [ttp://www.idealibrary.com](http://www.idealibrary.com).



CABALLERÍA: Marcos Vaquer. **La acción social: um estúdio sobre La actualidad Del Estado social de Derecho**, Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. **Terceiro Setor: gestão e controle social**. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

CAMARGO, Mariângela, Franco [et al.]. **Gestão do Terceiro Setor no Brasil**. – São Paulo: Futura, 2002.

CAMARGO, Marcos H. **O fim do estado e o Terceiro Setor**. Curitiba: Gráfica Nossa Senhora do Rocio, 2004.

CAMPOS, Gabriel Moreira. **A realidade contábil-gerencial de uma organização do terceiro setor: o caso da Fundação Otacílio Coser**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando; PARISI, Cláudio and SANTOS, Edilene Santana. Gestão econômica de investimentos em ativos fixos. **Revista de Contabilidade e Finanças**. [online]. 2003, vol.14, n.31, pp. 26-44. ISSN 1808-057X.

CARDOSO, Ruth. **Fortalecimento da Sociedade Civil**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org). 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

CARVALHO, Cristina Amélia Pereira. Preservar a Identidade e Buscar Padrões de Eficiência: Questões Complementares ou Contraditórias na Atualidade das Organizações Não Governamentais. **READ- Edição 14 Vol 6 N. 2, mar-abr 2009**. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/19413/000301005.pdf>. Acesso em: 15 de dezembro de 2010.

CERQUEIRA, Marcello. **A Constituição na História: origem e reforma**. Rio de Janeiro: Revan, 1993.

CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*. **Accounting, Organizations and Society**, n.23, v.3, p.243-264, 1998.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial: novas práticas para a gestão de negócios**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CHOW, Chee W. DUH , Rong-Ruey. XIAO Jason Zezhong. Management Accounting Practices in the People's Republic of China. **Handbook of Management Accounting Research**. 2007, p. 67-72.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 2ª ed. – São Paulo: Editora SENAC São Paulo, 2002.

COLLAZIOL, E. **Custos da Qualidade: Uma investigação da prática e percepção empresarial.** Dissertação de Mestrado. Unisinos, 2006.

COLLINS, J. **Good to great and the social sectors: a monograph to accompany good to great. Boulder (USA):** Collins, 2005.

COMTE, A. **Curso de filosofia positiva.** São Paulo: Nova Cultural, 1988.

COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos.** 6ª editora rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

Conselho Federal de Contabilidade. **Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.4. Incentivos Fiscais, Subvenções, Contribuições, Auxílios e Doações Governamentais.** Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1143\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1143_2008.htm). Acesso em: 20 de novembro de 2011.

COOPER, D.R. & SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

CORREA, Hamilton Luiz and HOURNEAUX JUNIOR, Flavio. Sistemas de mensuração e avaliação de desempenho organizacional: estudo de casos no setor químico no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças.** [online]. 2008, vol.19, n.48, pp. 50-64. ISSN 1808-057X.

COSTA, Flaviano. **A produção do saber nos campos de controladoria e contabilidade gerencial: uma análise da produção científica inspirada na arqueologia Foucaultiana.** Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Curitiba, 2010.

COSTA JÚNIOR, Leopoldo. **Terceiro Setor e economia social.** I Encontro Paranaense de Fundações Privadas Curitiba, outubro de 1997.

COSTA, Marconi Freitas. PENALVA, Daniel de Cerqueira. LEITE, Emanuel Ferreira. **Análise da Utilização do Marketing nas Organizações Não Governamentais (ONG'S) da Cidade de Recife.** Disponível em [http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo\\_4.pdf](http://read.adm.ufrgs.br/edicoes/pdf/artigo_4.pdf). Acesso em: 15 de dezembro de 2010.

CUNHA, Larissa Teixeira da *et al.* Configuração da estrutura organizacional no terceiro setor: o caso EDISCA. **REGE Revista Gestão.**[online]. 2011, vol.18, n.3, pp. 385-407. ISSN 1809-2276.

CUNHA, Lucimar Souza. CABRAL, Manual Villaverde Cabral. A arte da associação: o Terceiro Setor em debate. **Revista de Ciências. Humanas,** vol, 9, Nº 2, p. 359-372, Jul/Dez.2009.

CRUBELLATE, João Marcelo. **Parâmetros de qualidade de ensino superior: análise institucional em IES privadas do Estado de São Paulo.** Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo: 2004. Disponível em <http://www.teses.usp.br>.

CRUZ, Ana Paula Capuano da; **Perspectiva colaborativa no campo de contabilidade gerencial: uma análise institucional no triênio 2007-2009**. Dissertação de Mestrado. UFPR. Paraná: 2010. Disponível em <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br>.

D'ANDÓ, Vincenzo. **Enti non Commerciali**. Napoli: 3ª ed. Edizioni Giuridiche Simone. 2011.

DÁVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DE PAULA, Mabel Bastos; Olivero, Simone Martins; Muritiba, Patrícia Morilha; Muritiba, Sergio Nunes. **Produção sobre Terceiro Setor no Brasil: pontualidade, dispersão e lacunas teóricas**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO - ENANPAD, 2010, Rio de Janeiro. **Anais**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2010. CD-ROM.

DE SOUZA, Leandro Marins. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 15-69.

DIMAGGIO, P. **Interest and agency in institutional theory**. In: Zucker, L. (ed). *Institutional patterns and organizations: culture and environment*. Cambridge: Ballinger, p. 3-21, 1988.

DIMAGGIO, Paul; POWELL, Walter. Introduction. In: Powell, Walter; DiMaggio, Paul (eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, p. 1-40, 1991.

DI PIETRO, Marcia Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

DI PIETRO, Marcia Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006b.

DOMINGOS, J. Quase metade da verba destinada a ONGs, avalia TCU. **Jornal o Estado de São Paulo**. São Paulo, n 41536, p. A4, 08/07/2007.

DRURY, Colin. **Management and cost accounting**. 7ª ed. Londres: Cengage Learning EMEA, 2008.

DURKHEIM, Emile. **As regras do método sociológico**. 13. ed. São Paulo: Editora Nacional, 1987.

DURIAU Vincent J., REGER, Rhonda; PFARRER Michael D. **A Content Analysis of the Content Analysis Literature in Organization Studies: Research Themes, Methods Organizational Research** <http://orm.sagepub.com/content/10/1/5>.

The online version of this article can be found at: DOI: 10.1177/1094428106289252  
2007 10: 5 Organizational Research Methods Data Sources, and Methodological Refinements.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial: uma abordagem multivariada**. Tese de doutorado. FEA/USP. São Paulo: 2008. Disponível em <http://www.teses.usp.br>.

ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci; CRUZ, Ana Paula Capuano da; COSTA, Flaviano; ALMEIDA, Lauro Brito de. Uma Análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 3. n. 5., p. 25-43, Jan./Abr. 2009.

**Estatística terzo settore Itália** - Disponível em <http://www.vita.it/news/view/4916>. Acesso em 25/02/2011.

FALCONER, A. P. **A promessa do Terceiro Setor: um estudo sobre a construção do papel das organizações sem fins lucrativos e do seu campo de gestão**. São Paulo, 1999. Dissertação de Mestrado em Administração – FEA/USP. Disponível em <http://www.teses.usp.br>.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 5.ed.[rev]. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERRAREZI, Elisabete. **OSCIP, saiba o que são organizações da sociedade civil de interesse público**. Brasília: Agência de Educação para o Desenvolvimento, 2002.

FERNANDES, Rubem César. **Privado, Porém Público: O Terceiro Setor na América Latina**. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FLICK, Uwe. **Desenho da Pesquisa Qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

FORUM TERZO SETTORE. LE SFIDE DELL'ITALIA CHE INVESTE SUL FUTURO. **Terzo Settore Libro Verde: Layout 4** 22-04-2010. Disponível em [www.forumterzosettore.it](http://www.forumterzosettore.it). Acesso em: 25 de janeiro de 2011.

FRANÇA FILHO, Genauto Carvalho de. Terceiro Setor, Economia Social, Economia Solidária e Economia Popular: Traçando Fronteiras Conceituais. **Revista Bahia, Análise e Dados**. Salvador, v. 12, n. 1, p. 9-19, jun. 2002.

FRASCARELLI, Mario. **Gli Enti Non Commerciali**. 8ª ed. Edizioni FAG. Milano. 2011.

FREZATTI, Fábio. *Management Accounting Profile of Firms Located in Brazil: a Field Study*. **Brazilian Administration Review**, v. 2, n. 1, art. 5, p. 73-87, Jan/Jun. 2005.

FREZATTI, Fábio. GUERREIRO, Reinaldo. AGUIAR, Andson Braga de. GOUVÊA, Maria Aparecida. Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras. **RAC**, 2a. Edição Especial 2007: 33-54.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIDDENS, A. **The constitution of society**. Berkeley: University of California Press, 1984.

GODOI, Cristiane Kleinubing; MELLO, Rodrigo Bandeira de; SILVA, Anielson Barbosa da. **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. Barra Funda: Saraiva, 2006.

GOMES, Fabio Guedes. **Conflito Social e Welfare State: Estado e Desenvolvimento Social no Brasil**. 2006. Acesso em: 15/02/2011- disponível em <http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n2/v40n2a03.pdf>.

GONÇALVES, André. Suspensão de repasse atinge 89 ONGs do PR. **Jornal Gazeta do Povo**. Curitiba, 07/11/2011.

GODOI, Christiane Kleinubing. Perspectivas de análise do discurso nos estudos organizacionais. In: GODOI, Christiane Kleinubing; BANDEIRA-DE-MELLO, Rodrigo; SILVA, Anielson Barbosa. (Org.) **Pesquisa qualitativa em estudos organizacionais**: paradigmas, estratégias e métodos. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 375-401.

GUEDES, Vânia L. S; BORSCHIVER, Suzana. **Bibliometria: Uma Ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica**. Disponível em <http://dici.ibict.br/archive/00000508/01/VaniaLSGuedes.pdf>. Acesso em: 20 de abril de 2010.

GUERRA SILVA, C.E. Terceiro Setor Brasileiro: **Em busca de um quadro de referência**. In: Anais do XXXIV ENANPAD. Rio de Janeiro, 2010.

GUERREIRO, Reinaldo. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica**: uma proposta de integração conceitual. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo. São Paulo, 1995.

GUIMARAES, Lúcia Filomena de Almeida and FALSARELLA, Orandi Mina. Uma análise da metodologia *Just-In-Time* e do sistema *Kanban* de produção sob o enfoque da ciência da informação. **Perspectiva e Ciência. inf.** [online]. 2008, vol.13, n.2, pp. 130-147. ISSN 1413-9936.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. Tradução de: TAYLOR, Robert Brian São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. ed. 5. Prentice-Hall do Brasil Ltda: Rio de Janeiro, 1985.

HORNGREN, Charles T. SUNDEM, Gary L. STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBGE - **O Perfil das Fundações Privadas e Associações sem Fins Lucrativos em 2005** [www.ipea.gov.br/sites/000/2/destaque/EPIEn8\\_Fasfil2005.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/destaque/EPIEn8_Fasfil2005.pdf)  
Acesso em: 16 de fevereiro de 2011.

ITÁLIA. Constituição (1947). **Constituição da Itália** - Disponível em <http://www.comune.fi.it/costituzione/italiano.pdf> - Acesso em: 23/02/2011.

ITTNER, C.D. e LARCKER, DF. *Empirical managerial accounting research research: are we just describing management practice?* **The European Accounting Review**, 11:4: pp. 787-794, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. ed. 10. São Paulo: Atlas, 2010.

JERICÓ, Marli de Carvalho; CASTILHO, Valéria **Gerenciamento de custos: aplicação do método de Custeio Baseado em Atividades em Centro de Material Esterilizado**. Rev. esc. enferm. USP vol.44 no.3 São Paulo set. 2010. <http://dx.doi.org/10.1590/S0080-62342010000300028>.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JOHNSON, Thomas H.; KAPLAN, Robert S. **A relevância da contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

JUNIOR, Alcides Bettiol; VARELA, Patricia Siqueira. **Demonstrações contabéis para instituições do Terceiro Setor: um estudo do statement of financial accounting Standards** nº. 117 (FAS 117). Disponível em [www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/539.pdf](http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/539.pdf). Acesso em: 22 de fevereiro de 2011.

JUNIOR, Valdir Machado Valadão; MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes; Edileusa Godói de Sousa. **Controladoria como uma opção à sustentabilidade econômica nas organizações de Terceiro Setor: o caso de uma associação**. ISSN 1807-1821, UFSC, Florianópolis, ano 05, v.1, nº9, p. 131-151, Jan./Jun., 2008.

KADER, Magdy Abdel. LUTHER, Robert. *The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis*. **The British Accounting Review** 40 (2007)p. 2–27.

LACERDA, Daniel Pacheco; RODRIGUES, Luis Henrique and SILVA, Alexandre Costa da. Uma abordagem de avaliação de processos baseados no mundo dos custos para processos no mundo dos ganhos em instituições de ensino superior. **Gest. Prod. [online]. 2009**, vol.16, n.4, pp. 584-597. ISSN 0104-530X.

LAFFIN, Marcos; BORBA, José Alonso; DA CRUZ, Flávio. **Contabilidade e Organizações do Terceiro Setor**. KATÁLYSIS. Nv.5 n.2 2002/ Florianópolis/SC. p. 133-139 affin e Borba (2002).

LAWRENCE, Thomas; WINN, Monika; JENNINGS, P. Devereaux. The temporal dynamics of institutionalization. **Academy of Management Review**, v. 26, n. 4, p. 624-644, 2001.

LEMES JÚNIOR, Antônio Barbosa; RIGO, Cláudio Miessa; CHEROBIM, Ana Paula Mussi Szabo. **Administração Financeira: Princípios, Fundamentos e Práticas Brasileiras**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. Terceiro Setor, políticas públicas e tributação. **Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTS**. Ano 1, nº 1, jan/jun 2007. Belo Horizonte. Fórum, 2007.

LUHMANN, Niklas. **A general theory of organized social systems**. In: **HOFSTEDE, Geert; KASSEM, Sami**. European contributions to organization theory. Amsterdam: Van Gorcum. p. 96-113, 1976.

MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L; FONSECA, Valéria Silva da; CRUBELLATTE, João Marcelo. Estrutura, Agência e Interpretação: **Elementos para uma Abordagem Recursiva do Processo de Institucionalização**. Revista de Administração Contemporânea – RAC, v. 9, esp, p. 09-39, 2005.

MALIAH bt. Sulaiman; NIK Nazli Nik Ahmad; NORHAYATI, Alwi. Management accounting practices in selected Asian countries. A review of the literature. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 19 No. 4, 2004. pp. 493-508 q Emerald Group Publishing Limited 0268-6902 DOI 10.1108/02686900410530501.

MARMELSTEIN, George. **Curso de Direitos Fundamentais**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e execução de pesquisas, Amostras e técnicas de pesquisas, Elaboração, análise e interpretação de dados**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 1999.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **A ideologia alemã**. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de O. ABC/ABM e BSC – Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. VIII Congresso Internacional de Custos. Punta Del Leste, Uruguay, 26 a 28 de novembro de 2003.

MELANDRI, Valerio. **L'accountability nelle aziende nonprofit. Strumenti informative e sistemi per il terzo settore**. Milano: Angelo Guerini e Associati SpA: Ristampa V, 2010.

MEREGE, Luiz Carlos. **O Desafio da Sustentabilidade no Terceiro Setor: O Caso das Ong/AIDS**. In: AIDS e Sustentabilidade: Sobre as Ações das Organizações da Sociedade Civil. Brasília: Ministério da Saúde, 2001.

MEYER, John; BOLI, John; THOMAS, George. **Ontology and rationalization in the western cultural account**. In: Scott, W. Richard; Meyer, John. Institutional environments and organizations : structural complexity and individualism. Thousand Oaks: Sage, p. 9-27, 1994.

MEYER, John; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: Powell, Walter; DiMaggio, Paul (eds.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, p. 41-62, 1991.

MILANI FILHO, Marco Antonio F. **A função controladoria em entidades filantrópicas: uma contribuição para a avaliação de desempenho**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis); Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da Constituição. 2º ed. ver. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MONTAÑO, E. C. **Terceiro setor e questão social: crítica ao padrão emergente de intervenção social**. São Paulo: Cortez, 2005.

MOORI, Roberto Giro and SILVA, Rubens Vieira da. **Gestão do custo da qualidade nas empresas químicas do Brasil**. *Rev. adm. empres.* [online]. 2003, vol.43, n.3, pp. 36-49. ISSN 0034-7590.

MOZZATO, A.R. & Grzybovski, D. 2011. Análise de Conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **Revista de Administração Contemporânea RAC** 15(4):731-747.

MÜLLER, A. N.; TELÓ, A. R **Modelos de avaliação de empresas**. Revista FAE, Curitiba, v.6, n.2, p.97-112, maio/dez. 2003.

Müller, M. (2010). Doing discourse analysis in critical geopolitics. **L'Espace Politique**, 12(3), 1-18.



NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estatística de Custos: conceito, sistema e implementação.** São Paulo: Atlas, 2007.

NEVES JUNIOR, Idalberto José das; LINS, Aline. **A contribuição do contador para a gestão das empresas do Terceiro Setor – Uma pesquisa de campo no Distrito Federal.** RBGN, São Paulo. Vol. 9, nº 23, p. 28-41. Jan/abr/2007.

OLAK, Paulo Arnaldo; SLOMSKI, Valmor; ALVES, Cássia Vanessa Olak. As publicações acadêmicas da pesquisa contábil no Brasil, no âmbito das organizações do Terceiro Setor. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília**, v.2, nº 1, art. 2, pp. 24-46, jan/abr.2008.

OLIVEIRA, Braulio Alexandre Contento de; SANCHES, Erineide Ross **Planejamento estratégico em organizações sem fins lucrativos.** Disponível em: [www.ead.fea.usp.br/semead/6semead](http://www.ead.fea.usp.br/semead/6semead). Acesso em: 20 de outubro de 2011.

OLIVEIRA, Patrícia Morilha de; FRANÇA Ana Cristina Limongi. Avaliação da gestão de programas de qualidade de vida no trabalho. **RAE-eletrônica** ISSN 1676-5648 2005 Fundação Getúlio Vargas – Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

OLIVEIRA, João Carlos de; PADOVEZE, Clóvis Luiz; NETO, Mário Sacomano; VIANNA, Wladimir Loesch; FARAH, Osvaldo Elias. **A Perspectiva Financeira do Balanced Scorecard (BSC) e a Gestão Baseada em Valor (VBM): Uma aplicação no Planejamento Estratégico.** XIII SIMPEP - Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de Novembro de 2006.

Othman, Z., 2010, The use of okay, right and yeah in academic lectures by native speaker lecturers: Their “anticipated” and “real” meanings. **Discourse Studies**, 12 (5): 665-681.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; MENDONÇA, Octavio R.; LIMA, Mariana Ponciano. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista Contabilidade e Organizações – RCO**, v. 2, n. 2, p. 55-70, Jan./Abr. 2008.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários.** 3. Ed. São Paulo: Livraria Jurídica, 2006.

PANHOSSI, Kelly Regina; GODOY, Ana Flávia Moreira e VEIGA NETO, Alípio Ramos. Responsabilidade social em empresas privadas e sua relação com o terceiro setor. **Revista Eletrônica de Administração – READ.** Ed.39, v.10, N.3, mai-jun de 2004. Disponível em: <http://www.read.ea.ufrgs.br/edicoes/ultima.php>.

PARENTE, Juliano Mota. O Terceiro Setor no Brasil: um novo panorama no cenário Nacional. **Revista da Educação**, vol. XI, N. 12, ano 2008.

PARSONS, Talcott. Suggestions for a sociological approach to the theory of organizations. I. ***Administrative Science Quarterly***, v. 1, n. 1, pp. 63-85, 1956a.

PEREIRA, Helda Kelly dos Santos. OLIVEIRA, Marcelle Colares. PONTE, Vera Maria Rodrigues. Informações para prestação de contas e avaliação de desempenho. OSCIPs que operam com microcrédito: um estudo multicase. ***Brazilian Business Review***. Vol. 5, No.1 Vitória-ES, Jan – Abr 2008 p. 55-71 ISSN 1807-734X.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o Terceiro Setor**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

PERONI, Vera Maria Vidal; OLIVEIRA, Regina Tereza Cestari de and FERNANDES, Maria Dilnéia Espíndola. Estado e Terceiro Setor: as novas regulações entre o público e o privado na gestão da educação básica brasileira. ***Educ. Soc.[online]***. 2009, vol.30, n.108, pp. 761-778. ISSN 0101-7330.

PRIETO, Vanderli Correia; PEREIRA, Fábio Luis Alves; CARVALHO, Marly Monteiro de LAURINDO; Fernando José Barbin. Fatores críticos na implementação do *Balanced Scorecard*. ***Gest. Prod. [online]***. 2006, vol.13, n.1, pp. 81-92. ISSN 0104-530X.

PROPERSI, Adiano. **Il Sistema di rendicontazione negli enti non profit**. Milano: Vita e Pensiero. 2004.

QUEIROZ, José Antonio de and RENTES, Antonio Freitas. Contabilidade de custos vs. contabilidade de ganhos: respostas às exigências da produção enxuta. ***Gest. Prod. [online]***. 2010, vol.17, n.2, pp. 377-388. ISSN 0104-530X.

Relatório do Desenvolvimento Humano 2011. Publicado para o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - (PNUD) - ISBN: 978-92-1-626010-1 [http://hdr.undp.org/en/media/HDR\\_2011\\_PT\\_Complete.pdf](http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2011_PT_Complete.pdf). Acesso em: 22 de dezembro de 2011.

RAGIN, C. C. (1994). **Cronstructing Social Research**. Thousand Oaks, C.A: Pine Forge Press.

RAMPASO, Renata Favero. **Entenda o 3º Setor: Teoria e Prática**. São Paulo: Novo Século Editora, 2010.

RAMPASO, Renata Favero. **Entendendo o terceiro setor**. São Paulo: Novo Século Editora, 2010.

RICOEUR, Paul. **Interpretação e ideologias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1983.

REGINATO, Luciane and NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo *Business Intelligence* como instrumento de apoio à controladoria. ***Rev. contab. finanç. [online]***. 2007, vol.18, n.spe, pp. 69-83. ISSN 1808-057X.

ROSSI, Giovanna. Le Nuove funzioni del terzo settore. **Rivista Della Camera Di Commercio Di Milano**. Camara di Comercio Milano. Impresa & Stato nº 37-38. 2011. Acesso em: 25/02/2011. Disponível em [http://impresa-stato.mi.camcom.it/im\\_37-38/rossi.htm](http://impresa-stato.mi.camcom.it/im_37-38/rossi.htm).

SÁ, Antonio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. – São Paulo: Atlas, 1997.

SANDRIN, Marília F. *et al.* **Comparabilidade das Demonstrações de Superávit e Déficit das Entidades Filantrópicas**. São Paulo: In: XXXI EnANPAD. Anais. Rio de Janeiro: ANPAD, 2009. CD-ROM.

SANTOS, Boaventura de Souza. **A Reinvenção Solidária e Participativa do Estado**. In: Seminário internacional Sociedade e a Reforma do Estado, [www.planejamento.gov.br](http://www.planejamento.gov.br). Acesso em: 07/10/2011, São Paulo: MARE, 1998.

SANTOS, Vanderlei. DA LUZ, Rodrigo Marciano. SCARPIN, Jorge Eduardo. **Práticas De Contabilidade Gerencial Em Organizações Do Terceiro Setor Do Município De Passo Fundo – RS**. Disponível em: [http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an\\_indiceautor.asp?letra=v](http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/an_indiceautor.asp?letra=v). Acesso em: 20 de outubro de 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10 ed. Ver. Atual. E ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2009.

SCAPENS, R.W. (1988), Research into management accounting practice, **Management Accounting**. December, pp. 26-8.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHUTZ, Alfred. **The phenomenology of the social world**. Evanston: Northwestern University Press, 1967.

SCIUMÉ, Paolo; ZAZZERON, Damiano. **Guida alle Onlus**. Milano. 8ª ed. Il Sole 24 ORE. 2011.

SCOTT, W. Richard. **Institutions and Organizations: Ideas and Interests**. 3. ed. Thousand Oaks: Sage, 2008.

SELZNICK, Philip. Institutionalism “Old” and “New”. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, p. 270-277, 1996.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. (1997). **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos** (2a ed.). Rio de Janeiro: Campus.

SILVA, C.E Guerra. **Terceiro Setor Brasileiro: Em busca de um quadro de referência**. In: Anais do XXXIV ENANPAD. Rio de Janeiro, 2010.

SILVA, Paula Danyelle Almeida da; SANTOS, Odilanei Moraes dos and FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. A percepção dos docentes quanto às práticas de contabilidade estratégica: um estudo comparativo. **Rev. contab. finanç. [online]**. 2007, vol.18, n.44, pp. 44-59. ISSN 1808-057X.

SILVA, Carlos Eduardo Guerra. Gestão, legislação e fontes de recursos no Terceiro Setor brasileiro: uma perspectiva histórica. **Rev. Adm. Pública [online]**. 2010, vol.44, n.6, pp. 1301-1325. ISSN 0034-7612.

SOLDEVILA, Pilar. OLIVERAS, Ester Management control in non-profit organizations: the case of the associations of economists in Spain. UPF Economics and **Business Working Paper** No. 583. Available at Social Science Research Network <http://ssrn.com/abstract=311522> or doi:10.2139/ssrn.311522. Acesso em: 05/2/2008.

SOUTES, Dione Oleszczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2006.

SOUTES, Dione Oleszczuk. GUERREIRO, Reinaldo. In: XXXI Encontro da ANPAD, 22-26, 2007, Rio de Janeiro. Anais **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, Marcos Antonio de and COLLAZIOL, Elisandra. Planejamento e controle dos custos da qualidade: uma investigação da prática empresarial. **Rev. contab. finanç. [online]**. 2006, vol.17, n.41, pp. 38-55. ISSN 1808-057X.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. In: **Revista Contabilidade & Finanças**. n. 32, p. 40 - 57, São Paulo, USP, maio/agosto 2003.

SPEKLÉ, Roland F. Explaining management control structure variety: a transaction cost economics perspective. **Accounting Organizations Society**. N 26 (2001) 419-441.

STAKE, R.E. 2000. Case studies. In: N.K. DENZIN e Y. LINCOLN (eds.), **Handbook of qualitative research**. 2 ed. Thousand Oaks, Sage.

SZAZI, Eduardo. **Terceiro Setor: regulação no Brasil**. 4ª ed. São Paulo: Petrópolis, 2006.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 8. ed. Ver e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

TEIXEIRA, Aridelmo José Campanharo *et al.* A utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo. CONGRESSO

IAAER – ANPCONT (3rd) INTERNATIONAL ACCOUNTING CONGRESS, 3., 2009, São Paulo. **Anais** São Paulo: ANPCONT, 2009. CD-ROM.

TEXEIRA, Rubens de França. Discutindo o Terceiro Setor sob o enfoque de Concepções Tradicionais e Inovadoras de Administração. Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v. 11, nº 1, p. 1-15, jan./mar, 2004.

THOMPSON, Andrés A. **Do Compromisso à Eficiência? Os Caminhos do Terceiro Setor na América Latina**. In: IOSCHPE, Evelyn Berg (org). 3º Setor: Desenvolvimento Social Sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

VIOLIN, Tarso Cabral – Uma Análise Crítica do Ideário “Terceiro Setor” no contexto neoliberal e as parcerias com a administração pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. N. 13 Mar/Abr/Mai 2008 – Salvador Bahia. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-13-MAR%C3%87O-2008-TARSO-CABRAL.PDF>. Acesso em 13/01/2011.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. 5. ed. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.

WEBER, Max. **Metodologia das ciências sociais**. São Paulo: Cortez/Editora da Universidade Estadual de Campinas, 1992.

YIN, Robert. K.. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Tradução de Daniel Grassi. 3.ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos – Imunidade e isenção tributária**. 3ª ed. Curitiba: Juruá, 2005.

ZANLUCA, Julio César. **Contabilidade de ONG**. Blumenau: Nova Letra, 2006.

## APÊNDICES

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR  
SCSA – SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PPG – MESTRADO EM CONTABILIDADE



### APÊNDICE A – FORMULÁRIO DE ACEITE DA PESQUISA

Prezado (a) senhor (a),

Esta pesquisa tem por tema as Instituições do Terceiro Setor no Brasil e Itália, e integra a dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Paraná e antecipadamente agradecemos sua colaboração.

A fim de resguardar as questões éticas da pesquisa, nesse momento solicitamos sua leitura no roteiro de entrevista, antes de decidir pela sua participação. Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais.

Com seu aceite na pesquisa, a equipe reservará o original do formulário de aceite pra fins de registro e enviará uma cópia desse formulário.

#### **Objetivo da Pesquisa:**

Identificar as similaridades entre as ferramentas de contabilidade gerencial utilizadas nas instituições do Terceiro Setor.

#### **Composição da equipe de pesquisa:**

**Leila Lucia Arruda**, aluna do Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná.

Endereço eletrônico: [llarruda@yahoo.com.br](mailto:llarruda@yahoo.com.br)

**Simone Bernardes Voese**, professora Dra. do Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná..

Endereço eletrônico: [Simone.voese@gmail.com](mailto:Simone.voese@gmail.com)

#### **Descrição da pesquisa:**

Esta pesquisa tem por tema as Instituições do Terceiro Setor no Brasil e Itália.

A entrevista será realizada com a utilização de um gravador, e os dados coletados serão utilizados para fins acadêmicos.

Todas as informações coletadas serão tratadas com o devido sigilo. Contudo, caso a instituição considere possível a divulgação do nome e dados, necessitamos a autorização formal e expressa ao final desse documento.

Cordialmente,

Leila Lucia Arruda

Simone Bernardes Voese

## ROTEIRO DE ENTREVISTA

Prezado Gestor:

Esta pesquisa é parte integrante da dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Paraná, desenvolvida pela aluna Leila Lucia Arruda.

Sua participação é muito importante na realização da entrevista, que tem como objetivo verificar a utilização de ferramentas de Contabilidade Gerencial nas Instituições sem fins lucrativos – Brasil e Itália.

Todas as informações coletadas serão tratadas com o devido sigilo e os resultados obtidos serão utilizados unicamente para fins acadêmicos.

Estamos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais e desde já agradecemos sua participação. Caso manifeste interesse, poderá ser encaminhado, ao término do trabalho, a análise da pesquisa na forma de um RESUMO EXECUTIVO com os resultados obtidos.

### Bloco I - Característica da Organização

1. Razão Social:

\_\_\_\_\_

2. Classificação: \_\_\_\_\_

3. Cidade: \_\_\_\_\_ 4. Estado: \_\_\_\_\_

5. País: \_\_\_\_\_ 6. Telefone: \_\_\_\_\_

7. e-mail: \_\_\_\_\_ 8. Skype: \_\_\_\_\_

8. Qual a Área de Atuação? \_\_\_\_\_

9. Possui algum tipo de classificação ou certificação? \_\_\_\_\_

10. Qual a Receita Operacional Líquida (ROL) da organização em 2010, aproximada? \_\_\_\_\_

11. Possui funcionários? Se sim, quantos em 31/12/2010? \_\_\_\_\_

12. Possui voluntários? Se sim, quantos em 31/12/2010? \_\_\_\_\_

13. A Contabilidade da organização é terceirizada? \_\_\_\_\_

## Bloco II – Ferramentas Gerenciais

Indique os procedimentos utilizados na sua instituição de acordo com as informações solicitadas.

	Opções de resposta		Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não				
<b>1. Técnicas de Custeio</b>						
Diferencia os <b>custos fixos e variáveis</b> .						
Diferencia os <b>custos diretos e indiretos</b> .						
Pratica <b>alocação de custos em projetos e/ou programas</b> .						
Pratica <b>alocação de custos em departamentos e/ou unidade de negócio</b> .						
<b>2. Métodos de custeio</b>						
A instituição adota o Custeio baseado em atividades?						
A instituição adota o Custo Meta ( <i>target costing</i> )?						
A instituição adota o Custeio <i>Kaizen</i> ?						
A instituição adota os Custos da qualidade?						
A instituição adota o Custo Padrão?						
A instituição adota o Custo Variável?						
A instituição adota o Custo por Absorção?						



	Opções de resposta		Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não				
<b>3. Técnica de orçamentação</b>						
A instituição adota o <b>orçamento operacional</b> (vendas, compras, produção)?						
A instituição adota o <b>orçamento financeiro</b> ?						
A instituição adota o <b>orçamento baseado em atividades</b> ?						
A instituição adota o <b>orçamento flexível</b> ?						
A instituição adota o <b>orçamento base zero</b> ?						
A instituição adota o <b>orçamento de capital</b> ?						
É usado no <b>planejamento financeiro/estratégico</b> ?						
É usado o <b>controle orçamentário</b> ?						

	Opções de resposta		Qual?/ Como?	Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não					
<b>4. Avaliação de Desempenho</b>							
A instituição adota <b>medidas não financeiras</b> para avaliação de desempenho?							
A instituição adota <b>medidas financeiras</b> para avaliação de desempenho?							
É usado o <b>Valor Econômico Adicionado</b> como ferramenta de avaliação de desempenho?							
É usado o <b>Lucro Residual</b> como ferramenta de avaliação de desempenho?							
Utiliza a ferramenta <b>preços de transferência</b> para distribuir as receitas entre as subunidades?							
Os principais investimentos de capital							

são avaliados com base no <b>tempo de retorno</b> e/ou <b>taxa contábil de retorno</b> ?							
Os principais <b>investimentos de capital</b> são avaliados por meio de aspectos não financeiros?							
É realizada a <b>avaliação do risco</b> dos principais projetos de investimento de capital?							
Utiliza-se a <b>análise de probabilidade</b> para avaliação de risco de investimentos?							
Utiliza-se a <b>simulação</b> em computador para avaliação de risco de investimentos?							
A instituição <b>executa o cálculo do custo de capital no fluxo de caixa descontado</b> para avaliação dos principais projetos de investimento de capital?							
A instituição <b>faz uso</b> do custo de capital no <b>fluxo de caixa descontado</b> para avaliação dos principais projetos de investimento de capital?							
A instituição utiliza <b>indicadores de qualidade</b> nos processos e/ou produtos?							
Existe projeto de <b>redução de resíduos</b> ?							
São utilizados <b>planos de recompensa</b> baseada em desempenho?							
São feitas <b>pesquisas de satisfação</b> com clientes para avaliar qualidade dos produtos e/ou serviços?							
A avaliação de desempenho é feita por <b>Unidade de negócios</b> ?							

	Opções de resposta		Qual?/ Como?	Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não					
<b>5. Tecnologia da Informação</b>							
Faz-se o <b>uso</b> da Tecnologia da Informação nos <b>processos operacionais</b> ?							
Faz-se o <b>uso</b> da Tecnologia da Informação nos <b>processos gerenciais</b> ?							
Faz <b>uso</b> do <b>sistema</b> ERP ou algum outro sistema de gestão integrado?							

	Opções de resposta		Qual?	Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não					
<b>6. Informação de tomada de Decisão</b>							
É realizada a <b>análise de custo-volume-lucro</b> (Ponto de Equilíbrio)?							
É realizada a <b>análise da lucratividade</b> dos <b>produtos</b> ?							
É feito <b>análise da lucratividade</b> dos <b>clientes</b> ?							
São elaborados <b>planos operacionais</b> para desenvolvimento institucional?							
São elaborados <b>outros relatórios de gestão</b> ?							

	Opções de resposta		Motivo	Tempo de adoção	Benefícios	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não				
<b>7. Contabilidade Gerencial Estratégica</b>						
A instituição <b>realiza projeção de longo prazo</b> ?						
A instituição realiza a <b>análise da cadeia de valor</b> ?						
Existe a possibilidade de <b>integração da cadeia de valor</b> dos clientes e/ou dos						

forneecedores?						
É feita <b>a análise do ciclo de vida</b> do produto?						
Faz <b>uso de contabilidade por responsabilidade</b> ?						
É realizado <b>planejamento estratégico</b> ?						
As <b>decisões</b> são tomadas por <b>produto</b> ?						
É usado <b>curva de aprendizagem</b> como estratégia?						
A instituição <b>monitora as ações empresariais</b> em prol do meio ambiente?						
A instituição <b>pratica atividades</b> consideradas como <b>ambientalmente corretas</b> ?						
Faz <b>registro</b> separado de <b>receita ambiental</b> ?						
Faz <b>registro</b> separado de <b>custos e despesas</b> ambientais?						
Faz <b>registro</b> separado de <b>ativo/passivo</b> ambiental?						

## Bloco III – Fatores Institucionais

	Opções de resposta		Como?	Qual?	Motivo?	Resistências e/ou problemas na implantação/funcionamento
	Sim	Não				
<b>1. Fatores institucionais</b>						
São identificados <b>hábitos</b> existentes na gestão da instituição?						
Estabelecem-se <b>rotinas</b> na gestão da instituição?						
Definem-se <b>regras e procedimentos</b> para o desenvolvimento dos sistemas e processos?						
O uso de ferramentas gerenciais auxilia na <b>tomada de decisão</b> ?						
O uso de ferramentas gerenciais auxilia na melhoria do <b>controle gerencial</b> ?						
O uso das ferramentas gerenciais facilita a <b>identificação</b> e o diagnóstico <b>dos problemas</b> de gestão?						
A instituição tem <b>procedimentos e manuais estabelecidos</b> para o processo de gestão?						
<b>Como</b> foram elaborados <b>os manuais e os procedimentos</b> ? (imposição, colaboração, formalização dos hábitos e rotinas existentes)?						
Considera que os manuais e procedimentos são <b>instrumentos de mudança</b> ?						
A implantação de manuais e procedimentos propicia <b>novas técnicas de gestão</b> ?						
O <b>uso</b> das ferramentas gerenciais melhora o <b>controle e monitoramento</b> das receitas e despesas?						
O <b>uso</b> das ferramentas gerenciais minimiza o <b>trabalho dos colaboradores</b> ?						
A instituição adota a <b>melhoria contínua</b> nos processos de gestão?						
A instituição verifica as <b>práticas gerenciais</b> mais utilizadas nas instituições similares?						
A instituição determina o <b>uso de sistemas e procedimentos específicos</b> para <b>clientes e fornecedores</b> para posterior integração com os sistemas existentes na instituição?						

## ANEXOS

### ACEITE DA PESQUISA:

#### Participação na entrevista

Diante da leitura e dos esclarecimentos adicionais a respeito da pesquisa, eu aceito, participar da(s) entrevista(s) de coleta de dados para o estudo sobre as Instituições do Terceiro Setor no Brasil e na Itália.

A continuidade e o cancelamento da entrevista ficarão condicionados a minha participação, podendo esta, ser interrompida a qualquer momento, o que acarretará a anulação da entrevista e na não utilização das informações por parte do pesquisador.

Local: Curitiba

Data: 13/09/2011

Entrevistado:

Nome : ANDRÉ FELIPE DONGESTABS

Assinatura

#### Autorização de divulgação do nome da instituição:

Autorizo, Leila Lucia Arruda e Simone Bernardes Voese a identificar a instituição em trabalhos com finalidades acadêmicas

Entrevistado: André Felipe Dongestabs

Instituição: Instituto Anayara

Assinatura :



## ACCETTAZIONE DI RICERCA:

### La partecipazione al colloquio

Prima di leggere gli ulteriori informazioni sulla ricerca, accetto partecipar alla intervista, della raccolta dei dati per lo studio delle istituzioni del Terzo Settore in Brasile e in Italia.

La continuità e la cancellazione dell'intervista sarà condizionata alla mia partecipazione, che può essere interrotta in qualsiasi momento, che causano l'annullamento del colloquio e il mancato utilizzo delle informazioni da parte del ricercatore.

Località: **ROMA**

Data: **26.09.11**

Intervistato:

Nome: **ENNIO MERLINI**

Firma: 

### Autorizzazione per rivelare il nome dell'istituto:

Autorizzo Leila Lucia Arruda e Simone Bernardes Voese a identificare l'istituzione opere per gli scopi accademici.

Intervistato: **ENNIO MERLINI**

Istituzione: **WWF ITALIA**

Firma: 



## ACEITE DA PESQUISA:

### Participação na entrevista

Diante da leitura e dos esclarecimentos adicionais a respeito da pesquisa, eu aceito, participar da(s) entrevista(s) de coleta de dados para o estudo sobre as Instituições do Terceiro Setor no Brasil e na Itália.

A continuidade e o cancelamento da entrevista ficarão condicionados a minha participação, podendo esta, ser interrompida a qualquer momento, o que acarretará a anulação da entrevista e na não utilização das informações por parte do pesquisador.

Local:

Brasília

Data:

16/11/11

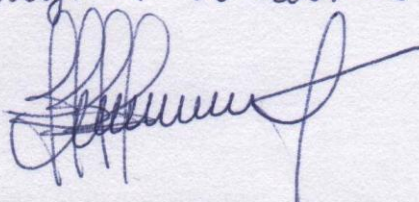
Entrevistado:

Cryka Walecka C.S. de Siqueira

Nome:

Cryka Walecka C.S. de Siqueira

Assinatura



### Autorização de divulgação do nome da instituição:

Autorizo, Leila Lucia Arruda e Simone Bernardes Voese a identificar a instituição em trabalhos com finalidades acadêmicas

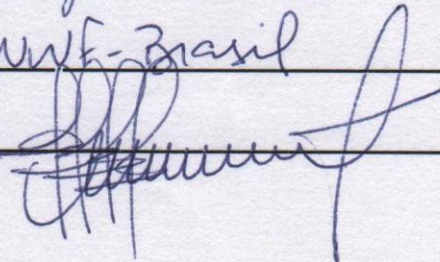
Entrevistado:

Cryka Walecka C.S. de Siqueira

Instituição:

WVF-Brasil

Assinatura:



ass. como portadora  
de dados  
e informações